



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 3312/11

Москва

1 ноября 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Зарубиной Е.Н., Иванниковой Н.П., Пановой И.В., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Краснодарского края от 05.07.2010 по делу № А32-17867/2009-3/150-2010-3/149, постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.09.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27.12.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару – Богус А.Р., Селихов М.Ю., Трегуб С.К., Шмытов А.А.;

от индивидуального предпринимателя Волошина Дмитрия Александровича – Шевченко С.С.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зарубиной Е.Н., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Инспекцией Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару (далее – инспекция) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Волошина Д. А. (далее – предприниматель) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) в бюджет налогов и сборов за период с 01.01.2005 по 31.12.2007. По результатам проверки инспекцией составлен акт от 22.12.2008 № 16-09/93 и принято решение от 29.01.2009 № 16-09/6 о привлечении предпринимателя к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение инспекции), которым предпринимателю доначислены налог на добавленную стоимость, единый социальный налог, налог на доходы физических лиц, начислены пени за нарушение сроков их уплаты и он привлечен к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) за неуплату названных налогов.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю от 31.03.2009 № 16-13-17-354 апелляционная жалоба предпринимателя оставлена без удовлетворения, решение инспекции – без изменения.

Предприниматель обратился в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением (уточненным в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации) о

признании недействительным решения инспекции в части доначисления за 2006 – 2007 годы 24 967 857 рублей налога на добавленную стоимость, 5 098 360 рублей единого социального налога, 35 704 028 рублей налога на доходы физических лиц, начисления 6 117 481 рубля пеней и 4 991 525 рублей штрафа, 595 068 рублей 62 копеек пеней и 977 271 рубля штрафа, 4 281 136 рублей пеней и 7 167 481 рубля штрафа (соответственно).

От части требований (касающихся начислений за 2005 год) предпринимателем до принятия решения по делу был заявлен отказ.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 23.09.2009 заявленные требования удовлетворены: решение инспекции признано частично недействительным. Судом принят отказ от заявления в части признания недействительным решения инспекции о доначислении за 2005 год 133 379 рублей налога на доходы физических лиц, 11 247 рублей единого социального налога, начисления соответствующих сумм пеней по указанным налогам и производство по делу в этой части прекращено.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.01.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 26.03.2010 названные судебные акты отменил, дело направил на новое рассмотрение в Арбитражный суд Краснодарского края.

При новом рассмотрении дела решением Арбитражного суда Краснодарского края от 05.07.2010 заявление предпринимателя удовлетворено: решение инспекции признано недействительным в части доначисления за 2006 – 2007 годы налога на добавленную стоимость, единого социального налога, налога на доходы физических лиц, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.09.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 27.12.2010 решение от 05.07.2010 и постановление от 23.09.2010 оставил без изменения.

В заявлении и дополнениях к нему, поданных в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения от 05.07.2010 и постановлений от 23.09.2010 и от 27.12.2010 инспекция просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права и нарушение единообразия в их толковании и применении, и в удовлетворении требований предпринимателю отказать.

В отзыве на заявление и дополнении к нему предприниматель просит оставить данные судебные акты без изменения как законные и обоснованные.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, дополнениях к нему, отзыве на заявление и дополнении к нему и выступлениях представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене, дело – направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

В ходе выездной налоговой проверки инспекция установила, что в спорном периоде (2006 – 2007 годы) предприниматель применял систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход и общую систему налогообложения в отношении розничной и оптовой торговли продовольственными товарами (соответственно). Предприниматель, полагая, что осуществляет деятельность по розничной торговле через объект стационарной торговой сети, имеющей торговый зал, исчислял единый налог на вмененный доход, исходя из физического показателя – площади торгового зала.

Оценив условия ведения предпринимательской деятельности, инспекция признала неправомерным применение предпринимателем

системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход и сделала вывод о том, что фактически осуществлялась оптовая торговля продовольственными товарами путем приема заказов по телефону или предложения товаров торговыми представителями предпринимателя непосредственно на месте нахождения торговых мест индивидуальных предпринимателей с последующей доставкой товара, в том числе транспортом предпринимателя.

При этом инспекция исходила из того, что помещение, арендуемое предпринимателем, – производственный цех – не является объектом стационарной торговой сети, магазина в этом помещении не имеется; часть арендуемого помещения является офисом и выставочным залом образцов товаров, не предназначенным для торговли; офис не является ни торговым залом, ни торговым местом; реализация продукции осуществлялась только юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям; суммы единовременных покупок молочной продукции (покупок, оформленных одним чеком) свидетельствовали о приобретении продукции не для личного, семейного или домашнего использования; в штате предпринимателя в течение 2005 – 2007 годов не имелось сотрудников, в функциональные обязанности которых входила бы реализация товаров населению за наличный расчет; согласно ежедневным фискальным отчетам около 90 процентов продаж по розничной торговле осуществлялось в ночное время, когда фактически доступ на территорию базы (где располагаются арендованные помещения) был закрыт; расстояние от входа на территорию базы до помещений, арендуемых предпринимателем, значительно – более 500 метров.

Приняв во внимание приведенные обстоятельства, инспекция пришла к выводу о том, что осуществляемая предпринимателем деятельность не подпадает под определение розничной торговли, используемое помещение не отвечает признакам стационарной торговой сети, имеющей торговые залы, осуществляемая предпринимателем

деятельность подпадает под общую систему налогообложения, что явилось основанием для доначисления налогов, начисления пеней и штрафов.

Предприниматель в судебных инстанциях ссылался на то, что товар хранится на складе, примыкающем к магазину, а помещение, в котором располагался товар с ценниками, представляет собой торговый зал. При совершении сделки купли-продажи товар выносился со склада и передавался покупателю в торговом зале, то есть торговля осуществлялась в торговом зале.

Удовлетворяя заявленные требования, суды пришли к выводу о том, что предприниматель осуществлял розничную торговлю продовольственными товарами и правомерно применял в спорном периоде систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. При этом суд первой инстанции счел, что предприниматель осуществлял розничную торговлю через объект стационарной торговой сети, имеющей торговый зал, площадь которого не превышает 150 квадратных метров, суды апелляционной и кассационной инстанций посчитали, что осуществляемая предпринимателем деятельность является розничной торговлей через объект стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов.

Однако судами не учтено следующее.

Согласно подпунктам 6 и 7 пункта 2 статьи 346.26 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорном периоде) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход может применяться в отношении: розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, а также в отношении розничной торговли, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

Под розничной торговлей в целях главы 26.3 Кодекса «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

Согласно статье 346.27 Кодекса под стационарной торговой сетью, не имеющей торговых залов, понимается торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К данной категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски и другие аналогичные объекты.

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.

Под площадью торгового зала законодатель понимает часть магазина, павильона (открытой площадки), занятую оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в

которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

В целях главы 26.3 Кодекса к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети, содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей) и другие документы).

Сделав вывод о том, что осуществляемая предпринимателем деятельность относится к розничной торговле, облагаемой единым налогом на вмененный доход, суды основывались на доводах предпринимателя, не проверив их соответствие фактическим обстоятельствам дела, имеющимся в деле доказательствам, а также нормам главы 26.3 Кодекса.

При рассмотрении дела суды установили, что предприниматель осуществлял торговую деятельность с использованием арендованных помещений, расположенных по адресу: г. Краснодар, ул. Шоссе Нефтяников, 38, 1 этаж, литер «Щ». При этом в договорах аренды указано, что арендованное помещение общей площадью 304,4 квадратного метра состоит из торгового помещения площадью 42 квадратных метра и склада площадью 262,4 квадратного метра.

Однако судами не дана оценка сведениям об арендованных помещениях, содержащимся в инвентаризационных документах, в частности, в экспликации, а также о фактическом использовании этих помещений.

Между тем из поэтажного плана и экспликации строения литер «Щ» следует, что спорное помещение является производственным цехом площадью 304,4 квадратного метра.

Инспекция неоднократно ссылалась на то, что часть производственного цеха огорожена, является офисным помещением, где располагались восемь рабочих мест в виде столов, изолированных друг от друга перегородками, на которых находились телефоны и компьютеры, над одним из столов установлена витрина с образцами товаров и контрольно-кассовый аппарат. Офисное помещение использовалось для демонстрации товаров, приема заявок на товар по телефону и для расчетов с покупателями.

Суды не дали оценку способам совершения сделок с покупателями и расчетов с ними с учетом объяснений и показаний покупателей и работников предпринимателя, полученных как инспекцией, так и правоохранительными органами.

Из имеющихся в материалах дела объяснений и протоколов допросов работников предпринимателя, а также покупателей продукции, являющихся индивидуальными предпринимателями, следует, что продукция предлагалась торговыми представителями предпринимателя Волошина Д.А. непосредственно на месте нахождения торговых мест предпринимателей, приобретавших продукцию для дальнейшей реализации, доставка молочных изделий до этих торговых мест осуществлялась в том числе транспортом предпринимателя, товарные и кассовые чеки передавались торговыми представителями, продукция приобреталась в значительном количестве, фактически через день, в целях дальнейшей реализации, хозяйственные связи имели длящийся характер. Инспекция также ссылалась на то, что специфика реализуемых предпринимателем товаров – продовольственных товаров, имеющих ограниченные сроки хранения и являющихся скоропортящимися, а также

количество приобретаемой продукции свидетельствуют об их реализации и приобретении не для личного, семейного или домашнего использования.

Исследование инспекцией полученных в ходе проверки документов, в том числе товарных и кассовых чеков, расходных накладных, позволило ей сделать вывод о том, что предпринимателю при совершении сделок был известен правовой статус покупателей – индивидуальных предпринимателей.

Также инспекцией установлено, что согласно ежедневным фискальным отчетам около 90 процентов контрольно-кассовых чеков секции № 1 (розничная торговля) исполнены в ночное время – с 23 часов до 6 часов, временная периодичность изготовления чеков не превышала одну минуту. Согласно показаниям работников предпринимателя документы по ранее принятым заявкам изготавливались в ночное время суток. Более того, за период с 01.01.2006 по 31.12.2007 было изготовлено чеков на общую сумму 334 925 332 рубля, при этом по розничной торговле на сумму 274 646 373 рубля, по оптовой торговле – 60 278 959 рублей.

В соответствии со статьей 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств, оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности.

Данное требование судами не выполнено, имеющиеся в деле доказательства оценивались в отдельности, без оценки их в совокупности и взаимной связи, что привело к тому, что доводы и возражения инспекции и представленные ею доказательства не получили оценки применительно к фактическим обстоятельствам дела и положениям налогового законодательства.

Между тем от оценки доказательств и установления фактических обстоятельств зависит правовая квалификация характера осуществляемой предпринимательской деятельности, которая определяет применяемую систему налогообложения и как следствие – правомерность вынесенного инспекцией решения о доначислении налогов, начислении пеней и штрафов.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Краснодарского края.

При новом рассмотрении дела суду надлежит полно и всесторонне оценить представленные доказательства в соответствии с требованиями статей 65 – 68, 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, установить на их основе фактические обстоятельства, с учетом чего дать правовую квалификацию осуществляемой предпринимателем деятельности и применяемой системе налогообложения, проверить правильность произведенных инспекцией доначислений налога на доходы физических лиц, единого социального налога, налога на добавленную стоимость с учетом положений глав 21, 23, 24 Кодекса, регулирующих порядок определения налогооблагаемых баз по указанным налогам и исчисления сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет.

Кроме того, судами при повторном рассмотрении дела не рассмотрен отказ предпринимателя от заявления в части признания недействительным решения инспекции о доначислении за 2005 год 133 379 рублей налога на доходы физических лиц, 11 247 рублей единого социального налога, начислении соответствующих сумм пеней по указанным налогам,

сделанный при первоначальном рассмотрении дела. Данное упущение подлежит устранению при новом рассмотрении дела.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Краснодарского края от 05.07.2010 по делу № А32-17867/2009-3/150-2010-3/149, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.09.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27.12.2010 по тому же делу отменить.

Направить дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд Краснодарского края.

Председательствующий

А.А. Иванов