

**Обзор практики рассмотрения дел, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о специальных налоговых режимах в виде упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (главы 26.2 и 26.3)**

**1. Упрощенная система налогообложения<sup>1</sup>**

**1.1. Нарушение срока подачи заявления о переходе на УСН вновь созданной организацией или вновь зарегистрированным индивидуальным предпринимателем не может являться основанием для отказа в применении специального режима налогообложения, поскольку статья 346.13 НК РФ не содержит указания на последствия несоблюдения такого срока, доказательств осуществления налогоплательщиком деятельности до подачи заявления о переходе на УСН не имеется (дело № А60-27377/2006)<sup>2</sup>.**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с требованием о признании незаконным уведомления налогового органа о невозможности применения упрощенной системы налогообложения.

Налоговый орган против предъявленных к нему требований возражал на том основании, что предприниматель не воспользовался правом подачи заявления о переходе на УСН в пятидневный срок с даты постановки его на учет в налоговом органе.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций, требования налогоплательщика удовлетворены. Судебные акты мотивированы следующим.

Согласно пункту 2 статьи 346.13 НК РФ вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на УСН в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет, выданном в соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 84 Кодекса. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель вправе применять упрощенную систему с даты постановки их на учет в налоговом органе.

Поскольку заявление о применении упрощенной системы налогообложения носит уведомительный характер и нормы главы 26.2 Кодекса не устанавливают

---

<sup>1</sup> Далее – УСН.

<sup>2</sup> При составлении тезиса и описательной части пункта использован пункт 1 Обобщения Арбитражного суда Свердловской области, утвержденного на заседании президиума суда 07.12.2007 года (на основании пункта 5 рекомендаций по взаимодействию арбитражных судов Уральского округа в области анализа и обобщения судебной практики, выработанных на совещании в г.Екатеринбурге 22 ноября 2007 года).

право налогового органа на запрет применения заявителем данной системы налогообложения, за исключением случаев, прямо предусмотренных в пункте 3 статьи 346.12 Кодекса, статья 346.13 не содержит указания на последствия несоблюдения вновь зарегистрированным предпринимателем срока подачи заявления о применении УСН, а также с учетом того, что деятельность предпринимателем с момента постановки на налоговый учет и до подачи заявления о переходе на упрощенную систему не осуществлялась, оснований для отказа предпринимателю в возможности применять УСН не имелось<sup>3</sup>.

**1.2. Предприниматель, являющийся плательщиком ЕНВД и применяющий УСН (по иным видам деятельности, не подпадающим под режим в виде ЕНВД), не обязан вести учет доходов по видам деятельности, в отношении которых уплачивается ЕНВД. Предельная величина доходов, при превышении которой он утрачивает право на применение УСН, определяется предпринимателем без учета доходов, полученных в результате деятельности, подпадающей под ЕНВД (дело №А60-5625/2007)<sup>4</sup>.**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности, которым налогоплательщику доначислены налог на доходы физических лиц, единый социальный налог и налог на добавленную стоимость.

Основанием для доначисления налогов послужил вывод налогового органа об утрате предпринимателем права на применение УСН, поскольку полученный им за год доход от всех осуществляемых видов деятельности превысил 15 млн. рублей (пункт 4 статьи 346.13 НК РФ). При этом инспекцией на основании пункта 4 статьи 346.12 Кодекса (в редакции, действовавшей до 01.01.2006) учтен доход предпринимателя, полученный как от осуществления деятельности, в отношении которой применялась УСН, так и от осуществления деятельности, подпадающей под обложение ЕНВД.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций, требования налогоплательщика удовлетворены. Судебные акты мотивированы следующим.

Глава 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит понятия дохода как такового. Пунктами 1 и 2 статьи 346.29 Кодекса определено, что объектом налогообложения для применения ЕНВД признается вмененный доход

---

<sup>3</sup> Аналогичные выводы имеются в постановлениях ФАС Уральского округа от 08.04.2008 №Ф09-2173/08-СЗ, от 24.10.2007 № Ф09-8646/07-СЗ, соответствуют подходу Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации к разрешению схожих дел (постановления Президиума ВАС РФ от 01.06.2004 № 14894/03, от 20.04.2004 № 516/04 и № 196/04). Однако необходимо учитывать, что изложенные в данном пункте обзора выводы относятся к именно к тем организациям и предпринимателям, которые вновь зарегистрированы, а не к тем, которые приступили к осуществлению нового для себя вида деятельности (постановление ФАС Уральского округа от 14.11.2006 № Ф09-10000/06-С1).

<sup>4</sup> Вывод актуален для целей исчисления налога за 2005 год и предшествующие периоды в связи со вступлением с 1 января 2006 года новой редакции пункта 4 статьи 346.12 НК РФ (Федеральный закон от 21.07.2005 № 101-ФЗ).

налогоплательщика, налоговой базой – величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Согласно статье 346.27 НК РФ вмененный доход – это потенциально возможный доход налогоплательщика, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Таким образом, возложение на налогоплательщика в целях определения лимита в 15 млн. руб. обязанности по учету доходов от видов деятельности, в отношении которых уплачивается ЕНВД, прямо противоречит положениям главы 26.3 Кодекса.

**1.3. Налогоплательщик, являющийся участником договора простого товарищества и применяющий упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы», вправе с 1 января 2006 года применять упрощенную систему с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» (дело № А60-31009/2006)<sup>5</sup>.**

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с требованием о признании недействительным требования налогового органа о представлении налоговой и бухгалтерской отчетности по общей системе налогообложения за 1 квартал и полугодие 2006 года. Заявленные требования общество обосновало тем, что с 16 декабря 2004 года применяет упрощенную систему налогообложения и является участником договора простого товарищества, в связи с чем обязано с 1 января 2006 года применять в качестве объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» на основании пункта 3 статьи 346.14 НК РФ, введенного в действие с этой даты.

Налоговый орган с требованиями налогоплательщика не согласился, ссылаясь на пункт 2 данной статьи, согласно которой объект налогообложения не может меняться налогоплательщиком в течение трех лет с начала применения упрощенной системы налогообложения.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций, требования налогоплательщика удовлетворены. При этом суды исходил из следующего.

Согласно статьей 346.14 НК РФ в редакции, вступившей в силу с 1 января 2006 года, объектом налогообложения признаются доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком, кроме участников простого товарищества, которые должны применять в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

---

<sup>5</sup> При составлении тезиса и описательной части пункта использован пункт 3 Обобщения Арбитражного суда Свердловской области, утвержденного на заседании президиума суда 07.12.2007 года (на основании пункта 5 рекомендаций по взаимодействию арбитражных судов Уральского округа в области анализа и обобщения судебной практики, выработанных на совещании в г.Екатеринбурге 22 ноября 2007 года).

Однако порядок перехода к применению иного объекта налогообложения для налогоплательщиков, являющихся участниками простого товарищества и продолжающих применение УСН, в связи с изменением положений данной статьи законом не предусмотрен.

Поскольку на 1 января 2006 года общество уже являлось плательщиком налога по упрощенной системе налогообложения, то редакция пункта 2 статьи 346.14 НК РФ, вводящая с указанной даты запрет на изменение объекта налогообложения при применении УСН, на него не распространяется.<sup>6</sup>

**1.4. Суд признал правильным вывод налогового органа о том, что доходы индивидуального предпринимателя в виде получения прав по безвозмездному пользованию нежилым помещением подлежат обложению налогом, уплачиваемым в связи с применением УСН<sup>7</sup>, однако решение инспекции о доначислении данного налога признал недействительным, поскольку само по себе образование задолженности по договору аренды нежилого помещения не свидетельствует о фактически сложившихся между сторонами безвозмездных отношениях (дело № А50-9564/2007).**

В арбитражный суд обратился индивидуальный предприниматель с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за неуплату налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, за 2004-2005 годы.

Доначисление налога явилось следствием увеличения налоговым органом доходов на сумму экономической выгоды, полученной предпринимателем в связи с безвозмездным использованием нежилым помещением.

Решением арбитражного суда первой инстанции налогоплательщику в удовлетворении требований отказано. При этом суд исходил из недоказанности возмездного пользования предпринимателем нежилым помещением (отсутствием в материалах дела подтверждения согласованного сторонами условия о размере арендной платы), правомерности определения налоговых органом дохода исходя из рыночных цен с учетом положений статьи 40 НК РФ.

Апелляционный суд при рассмотрении дела пришел к следующим выводам.

---

<sup>6</sup> В постановлении ФАС Уральского округа по данному делу (от 02.05.2007 № Ф09-3214/07-С3), а также по иным аналогичным делам (постановления от 10.04.2007 № Ф09-2404/07-С3, от 22.01.2007 № Ф09-11932/06-С3, от 19.12.2006 № Ф09-11274/06-С1) имеется, кроме того, вывод о том, что участник договора простого товарищества, находящийся на 1 января 2006 года на УСН, обязан применять объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» в силу императивного требования закона. Данный вывод подтверждается определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.12.2007 № 17455/07. Между тем при рассмотрении подобных дел необходимо учитывать постановление ФАС Уральского округа от 13.02.2008 № Ф09-9372/07-С3, в котором указано, что общество, применявшее УСН с 1 января 2003 года вправе применять объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» лишь в случае представления им заявления в порядке пункта 3 статьи 5 Федерального закона от 21.07.2005 № 101-ФЗ.

<sup>7</sup> Аналогичный вывод, но в отношении налога на прибыль организаций, имеется в информационном письме ВАС РФ от 22.12.2005 № 98, пункте 2.

Согласно пункту 2 статьи 346.15 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2006 года) индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

В соответствии со статьей 41 Кодекса доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с нормами главы 23 «Налог на доходы физических лиц» и главы 25 «Налог на прибыль организаций».

На основании пункта 8 статьи 250 НК РФ внереализационным доходом признается доход в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 настоящего Кодекса. При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 настоящего Кодекса. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Таким образом, вывод налогового органа и суда первой инстанции о необходимости налогообложения дохода, полученного в виде прав по безвозмездному пользованию имуществом, является правильным.

Однако апелляционный суд решение суда первой инстанции отменил ввиду недоказанности того факта, что право пользования нежилым помещением было получено налогоплательщиком по безвозмездному договору. При этом суд апелляционной инстанции исходил из следующего.

В силу статей 606, 607 Гражданского кодекса Российской Федерации<sup>8</sup> по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В соответствии со статьей 432 ГК РФ договор считается заключенным, если между сторонами достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора. Существенными являются условия о предмете договора, условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида.

Согласно статье 431 Гражданского кодекса Российской Федерации при толковании условий договора судом принимается во внимание буквальное значение содержащихся в нем слов и выражений.

Поскольку из материалов дела следовало, что предпринимателем заключен договор аренды (а не безвозмездного пользования имуществом по статье 689 ГК РФ), его условия базируются на положениях главы 34 данного кодекса, апелляционный суд пришел к выводу о возмездном характере правоотношений сторон. Кроме того, представленными в материалы дела доказательствами подтверждался факт осуществления предпринимателем арендных платежей по спорному договору. Ни в ходе налоговой проверки, ни в ходе судебного разбирательства налоговый орган не оценил договор аренды с точки зрения его

---

<sup>8</sup> Далее – ГК РФ.

действительности (мнимости). Сведения о согласованности действий сторон по договору с целью сокрытия полученного дохода отсутствуют. Вывод о безвозмездном пользовании помещением сделан налоговым органом лишь на основании отсутствия оплаты в спорный период. Между тем образование задолженности по договору не свидетельствует о фактически сложившихся между сторонами безвозмездных отношениях.

Суд кассационной инстанции признал выводы апелляционного суда обоснованными.

**1.5. Доходы от продажи имущества, приобретенного до начала осуществления предпринимательской деятельности и используемого в последующем в такой деятельности, подлежат уменьшению на расходы налогоплательщика, связанные с приобретением данного имущества, в порядке, установленном пунктом 3 статьи 346.16 НК РФ. При этом для признания расходов имущество у другого лица может быть приобретено любым из способов, указанных в части 2 статьи 218 Гражданского кодекса Российской Федерации (А60-1732/2007).**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности, которым произведено доначисление единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, соответствующих пени и штрафа по п.1 ст.122 НК РФ.

Основанием для доначислений явился вывод налогового органа о том, что предприниматель при исчислении налога по УСН неправомерно не включил в доход денежную сумму, полученную от продажи нежилого помещения (коммерческой недвижимости). Недвижимость была приобретена заявителем и собственность на нее зарегистрирована в 2003 году до момента регистрации его в качестве индивидуального предпринимателя. С момента такой регистрации заявитель стал применять упрощенную систему налогообложения с объектом – доходы, уменьшенные на величину расходов. В 2005 году предприниматель имущество продал, доход от его продажи отразил в декларации по налогу на доходы физических лиц.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением апелляционного суда, в признании недействительным решения инспекции налогоплательщику отказано. При этом суды исходили из того, что спорное нежилое помещение использовалось заявителем в предпринимательской деятельности (путем получения доходов от сдачи имущества в аренду, пользования помещением при осуществлении торговой деятельности), доход от его продажи получен в период применения предпринимателем упрощенной системы налогообложения. Ссылка налогоплательщика на невозможность учета расходов на приобретение имущества при исчислении налога по УСН отклонена в связи с тем, что спорный объект перешел в собственность предпринимателя от организации в счет погашения задолженности последней по договору займа. Самостоятельных расходов по приобретению нежилого помещения заявитель не понесла.

Суд кассационной инстанции судебные акты отменил, дело направил на новое рассмотрение, указав в постановлении на неправомерность доначисления предпринимателю налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, без учета расходов, связанных с приобретением спорного имущества.

Согласно пункту 2 статьи 346.18 НК РФ в случае, если объектом налогообложения являются доходы индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Перечень расходов в целях налогообложения по УСН установлен статьей 346.16 Кодекса и предполагает возможность уменьшения полученных налогоплательщиком доходов на величину расходов по приобретению основных средств, как имеющихся на дату начала применения упрощенной системы налогообложения, так и приобретаемых в ходе ее применения, с учетом пункта 3 названной статьи (подпункт 1 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ).

В пункте 3 статьи 346.16 Кодекса определено, что расходы на приобретение основных средств принимаются в следующем порядке: в отношении основных средств, приобретенных в период применения УСН, – в момент ввода этих основных средств в эксплуатацию; в отношении основных средств, приобретенных налогоплательщиком до перехода на УСН, стоимость основных средств включается в расходы на приобретение основных средств с учетом срока полезного использования объекта основных средств.

Статья 346.16 Кодекса не уточняет способа приобретения основных средств, поэтому необходимо исходить из части 2 статьи 218 Гражданского кодекса Российской Федерации, согласно которой право собственности на имущество, которое имеет собственника, может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.17 НК РФ расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав признается прекращение обязательства налогоплательщика – приобретателя товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав.

На основании изложенных норм суд первой инстанции при новом рассмотрении дела сумму налога по УСН, подлежащую уплате заявителем, установил с учетом его расходов на приобретение имущества. В части начисления налога (соответствующих пеней, штрафа), превышающего установленную сумму, решение инспекции признано недействительным.

**1.6. Поскольку налогоплательщик не представил первичные документы в подтверждение понесенных расходов, налоговому органу в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации следовало исчислить сумму налога расчетным путем, исходя из данных об иных аналогичных налогоплательщиках (дело № А60-6688/2007).**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности, которым налогоплательщику дополнительно начислен единый налог, уплачиваемый в связи с применением УСН.

Основанием для доначисления явился вывод налогового органа о занижении предпринимателем налоговой базы (доходов, уменьшенных на величину расходов, в денежном выражении) в результате завышения понесенных расходов. Предприниматель по требованию должностных лиц, проводивших выездную проверку его деятельности, не представил первичные учетные в подтверждение суммы расходов, указанной в декларации, в связи с их уничтожением по истечении трех лет хранения.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций, требования налогоплательщика удовлетворены на основании следующего.

Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в том числе в случае отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Применение расчетного метода создает дополнительные гарантии прав налогоплательщика и обеспечивает баланс публичных и частных интересов.

В соответствии с частью 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания законности принятия оспариваемого решения, а также обстоятельств, послуживших основанием для его принятия, возлагается на орган, который принял решение.

Поскольку налоговый орган не воспользовался правом, предусмотренным подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, сумма единого налога, подлежащая доначислению по результатам выездной проверки, является недоказанной, в связи с чем решение налогового органа не соответствует НК РФ и подлежит признанию недействительным.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Аналогичная позиция по подоходному налогу с физических лиц отражена в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25.05.2004 № 668/04.

**1.7. Индивидуальный предприниматель, применяющий упрощенную систему налогообложения, вправе до окончания налогового периода перейти на упрощенную систему на основе патента (дело № А60-6240/2007)<sup>10</sup>.**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным уведомления налогового органа об отказе в выдаче патента, возможность получения которого предусмотрена статьей 346.25.1 НК РФ, на период с 1 апреля по 31 декабря 2007 года.

Налоговый орган против заявленных требований возражал на том основании, что согласно пункту 3 статьи 346.13 Кодекса предприниматель, уже применяющий упрощенную систему налогообложения, не вправе переходить в течение текущего года на иной режим налогообложения. Перейти на УСН на основе патента можно с первого числа любого квартала (пункт 4 статьи 346.25.1), только если предприниматель находится на общем режиме налогообложения.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций, требования налогоплательщика удовлетворены. Судебные акты мотивированы следующим.

В соответствии с пунктами 1, 2 статьи 346.25.1 НК РФ индивидуальные предприниматели, не привлекающие в своей предпринимательской деятельности наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, и осуществляющие один из указанных в пункте 2 видов предпринимательской деятельности, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента.

Пунктом 4 статьи 346.25.1 Кодекса предусмотрена возможность выдачи патента на любой из перечисленных периодов (квартал, полугодие, девять месяцев, год) независимо от того, на какой системе налогообложения находится в текущий момент налогоплательщик – общей или упрощенной. Согласно пункту 5 статьи 346.25.1 Кодекса заявление на получение патента подается предпринимателем в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет не позднее чем за один месяц до начала применения УСН на основе патента.

Поскольку условия деятельности предпринимателя соответствовали требованиям пункта 2 статьи 346.21.1 НК РФ, заявление на выдачу патента подано предпринимателем в установленный данной статьей срок, оснований для отказа ему в выдаче патента не имелось.

Ссылка инспекции на пункт 3 статьи 346.13 НК РФ отклонена, так как в спорном случае налогоплательщик не переходит на иной режим налогообложения.

---

<sup>10</sup> При составлении тезиса и описательной части пункта использован пункт 4 Обобщения Арбитражного суда Свердловской области, утвержденного на заседании президиума суда 07.12.2007 года (на основании пункта 5 рекомендаций по взаимодействию арбитражных судов Уральского округа в области анализа и обобщения судебной практики, выработанных на совещании в г.Екатеринбурге 22 ноября 2007 года).

## 2. Единый налог на вмененный доход<sup>11</sup>

**2.1. Применение специального режима в виде ЕНВД предприятием, реализующим товары населению через иных лиц посредством заключения с ними агентских договоров, не ставится НК РФ в зависимость от того, обладает ли предприятие вещным правом либо правом аренды на используемый при розничной торговле объект (дело № А50-6231/2007).**

Муниципальное унитарное предприятие (аптека) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, которым налогоплательщику доначислены налог на прибыль и налог на добавленную стоимость.

Основанием для доначисления налогов послужил вывод налогового органа о неправомерном применении предприятием специального режима в отношении деятельности по реализации медикаментов через фельдшерско-акушерские пункты, с которыми оно заключило агентские договоры.

Суд первой инстанции требования налогоплательщика удовлетворил, при этом исходил из следующего.

В соответствии со статьей 346.28 НК РФ лицо, осуществляющее один из видов предпринимательской деятельности, предусмотренной пунктом 2 статьи 346.26 Кодекса, в частности розничную торговлю через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети, является плательщиком ЕНВД.

Предприятие по агентским договорам, условия которых соответствуют статье 1005 Гражданского кодекса Российской Федерации, передавало фельдшерско-акушерским пунктам медикаменты для реализации населению. Названные пункты осуществляли продажу принадлежащих предприятию медикаментов от его имени, выручку передавали предприятию, за оказанную услугу получали вознаграждение.

Таким образом, предприятие осуществляло розничную торговлю через объекты стационарной торговой сети, следовательно, правомерно исчисляло и уплачивало ЕНВД от этого вида деятельности.

Апелляционный суд решение суда отменил и отказал в удовлетворении заявленных требований, исходя из отсутствия у предприятия торговых мест как обязательного условия для применения специального налогового режима.

Суд кассационной инстанции пришел к выводу о неправильном применении апелляционным судом норм материального права. Как указано в постановлении кассационного суда, из содержания статей 346.26, 346.28, 346.29 Кодекса не следует, что лицо должно обладать вещным правом либо правом аренды на используемый при розничной торговле объект для применения специального режима налогообложения в виде уплаты ЕНВД.

Постановление апелляционного суда отменено, решение суда первой инстанции оставлено в силе.

---

<sup>11</sup> Далее – ЕНВД.

**2.2. Предприниматель, заключая смешанные договоры гражданско-правового характера, помимо осуществления оптовой торговли оказывает автотранспортные услуги по доставке товаров, в счетах-фактурах и накладных стоимость транспортных услуг выделяет отдельной строкой. При таких обстоятельствах деятельность предпринимателя по оказанию транспортных услуг подпадает под обложение ЕНВД (А50-6642/2007).**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности, которым предпринимателю предложено уплатить налог на добавленную стоимость, единый социальный налога и налог на доходы физических лиц, соответствующие пени и штраф.

Основанием для доначисления налогов явились выводы инспекции о занижении предпринимателем в проверяемом периоде выручки (дохода) на стоимость автотранспортных услуг по перевозке грузов. По мнению налогового органа, предприниматель ошибочно полагал, что является плательщиком ЕНВД, поскольку осуществляемая им торговля товарами и оказание услуг по их транспортировке покупателям, осуществляемые на основании договора поставки, относится к оптовой торговле, результат деятельности которой подлежит налогообложению по общей системе.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций, требования налогоплательщика удовлетворены. При этом суды исходили из следующего.

Согласно подпункту 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД применяется в отношении предпринимательской деятельности по оказанию автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств.

Таким образом, основанием для возникновения обязанности по уплате единого налога является факт осуществления предпринимательской деятельности в определенной законом сфере, а в качестве физического показателя используется количество транспортных средств, используемых для перевозки грузов.

Факт эксплуатации не более 20 транспортных средств при оказании услуг по перевозке продукции налоговым органом не оспаривался.

Предприниматель, заключая смешанные договоры гражданско-правового характера, помимо оптовой торговли оказывал автотранспортные услуги по доставке товаров. При этом в счетах-фактурах и накладных транспортные услуги выделялись отдельной строкой.

При таких обстоятельствах деятельность предпринимателя по оказанию спорных услуг подпадает под обложение ЕНВД, а уплата данного налога предусматривает замену уплаты НДС, ЕСН, НДФЛ, в связи с чем у инспекции отсутствовали правовые основания для доначисления предпринимателю спорных сумм налоговых платежей по указанному основанию<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> К аналогичным выводам пришли суды при рассмотрении дела № А60-24074/2006 (постановление ФАС Уральского округа от 02.05.2007 № Ф09-3023/07-С2).

**2.3. Договор аренды, в котором указывается часть арендуемой налогоплательщиком площади торгового зала, является правоустанавливающим документом для целей определения физического показателя «площадь торгового зала». Фактическое использование налогоплательщиком площади большей, чем та которая указана в договоре, обязан доказать налоговый орган (А50-4878/2007).**

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности, которым налогоплательщику доначислен ЕНВД за квартал 2006 года, соответствующие пени и штраф.

Основанием для доначисления налога послужил вывод налогового органа о занижении обществом физического показателя «площадь торгового зала». В ходе камеральной проверки инспекцией установлено, что налогоплательщик для осуществления розничной торговли алкогольной продукцией использует часть нежилого помещения, арендуемую у лица, которое также использует данное помещение в своей предпринимательской деятельности. Согласно техническим паспортам общая площадь данного помещения составляет 79,8 кв.м, из них площадь торгового зала – 62,6 кв.м. Налогоплательщик при исчислении ЕНВД исходил из площади торгового зала в 11 кв.м – той части зала, которая предоставлена ему в соответствии с договором аренды. Налоговый орган при исчислении налога исходил из площади торгового зала размером 50 кв.м.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением апелляционного суда, в удовлетворении требований налогоплательщику отказано.

Признавая доначисление ЕНВД обоснованным, апелляционный суд исходил из того, что в договоре аренды общая площадь помещения, передаваемого обществу в пользование, составляет 55 кв.м., а согласно инвентаризационным документам данная площадь является торговой.

Суд кассационной инстанции судебные акты отменил, дело направил на новое рассмотрение по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 3 статьи 346.29 НК РФ физическим показателем, характеризующим розничную торговлю, осуществляемую через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы, является площадь торгового зала (в квадратных метрах).

Статьей 346.27 Кодекса площадь торгового зала определена как часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая 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), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

Таким образом, обязательным признаком отнесения площадей к категории «площадь торгового зала» и учета при исчислении ЕНВД является фактическое использование площадей при осуществлении торговли, что должно подтверждаться совокупностью доказательств.

Как следует из договора аренды, площадь арендуемого обществом помещения составляет 55 кв.м, в том числе торговая площадь 11 кв.м. Общая площадь помещения согласно инвентаризационным документам составляет 79,8 кв.м (в том числе площадь торгового зала – 62,6 кв.м), однако она используется двумя хозяйствующими субъектами, в связи с чем фактическое использование обществом площади торгового зала в размере большем, чем указано в договоре, подлежит доказыванию налоговым органом.<sup>13</sup>

**2.4. Лицо, использующее труд одних и тех же работников как в деятельности, подпадающей под режим налогообложения в виде ЕНВД, так и в иных видах деятельности, вправе рассчитать физический показатель по ЕНВД «количество работников» пропорционально доле дохода от деятельности, облагаемой ЕНВД, в общем объеме полученных доходов (дело № А60-2365/2007).**

Областное государственное учреждение обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности, которым учреждению предложено уплатить дополнительно начисленную сумму ЕНВД, соответствующие пени и штраф.

Основанием для принятия такого решения явились выводы инспекции о неправильном определении налогоплательщиком при исчислении ЕНВД физического показателя «количество работников». Учреждение, оказывающее как платные ветеринарные услуги, по которым должен применяться режим ЕНВД, так и ветеринарные услуги, финансируемые из бюджета, по которым

---

<sup>13</sup> По другому делу (№ А50-14970/2006), также связанному с доначислением ЕНВД исходя из площади большей, чем указанной в договоре аренды, суд кассационной инстанции не принял договор, представленный предпринимателем в ходе судебного разбирательства в подтверждение фактически используемой площади. В ходе камеральной проверки налогоплательщик представлял налоговому органу такой же договор, но с указанием иной арендуемой площади, из которой и исходила инспекция при доначислении налога.

применяется иной режим налогообложения, определило указанный выше показатель расчетным путем – пропорционально доходу, полученному от оказания платных услуг.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций, произведенный налогоплательщиком расчет ЕНВД признан обоснованным, а решение налогового органа неправомерным по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 3 статьи 346.29 НК РФ при исчислении единого налога на вмененный доход в отношении деятельности по оказанию ветеринарных услуг применяется физический показатель «количество работников» - среднесписочная численность работающих (ст.346.27 Кодекса).

Порядок определения среднесписочной численности работающих, занятых как в деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, так и иной деятельности в рамках осуществления возложенных на них трудовых функций, законодательством о налогах и сборах не определен. В пункте 8 статьи 346.18 НК РФ, введенном в действие с 1 января 2006 года, говорится лишь о пропорциональном распределении расходов при невозможности их отдельного учета по разным режимам налогообложения.

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

С учетом данных норм, а также того, что от количества работников, принимаемых участие в осуществлении той или иной деятельности организации, непосредственно зависит полученный ею доход, определение учреждением количества работников по деятельности, облагаемой ЕНВД, пропорционально доходу от данной деятельности является правильным. Определение количества работников для целей исчисления ЕНВД без учета того, что эти же работники оказывают услуги, финансируемые из бюджета, по сути влечет искажение налоговых обязательств и двойное налогообложение.

**2.5. Физический показатель по виду деятельности «разносная торговля» – среднесписочная численность работающих – округлен налогоплательщиком до нуля в соответствии с порядком заполнения декларации по ЕНВД, утвержденным Приказом Минфина России от 17.01.2006 № 8н, в связи с чем основания для доначисления предприятию налога у инспекции отсутствовали (А50-2759/2007).**

Федеральное государственное унитарное предприятие обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа, которым предприятию доначислен единый налог на вмененный доход.

Доначисление налога произведено в связи с неверным, по мнению налогового органа, определением размера физического показателя «количество работников». Предприятием при расчете налога значение данного показателя округлено до нуля, в связи с чем налоговая база и подлежащий уплате ЕНВД также составили ноль.

Суд первой инстанции пришел к выводу о правомерности вынесенного инспекцией решения в связи с тем, что неправильное определение размера физического показателя привело к освобождению налогоплательщика от уплаты налога при фактическом осуществлении им налогооблагаемой деятельности.

Апелляционный суд решение суда отменил, требования налогоплательщика удовлетворил на основании следующего.

Материалами дела подтверждается и сторонами не оспаривается, что предприятие в спорном периоде помимо основной деятельности (услуг почтовой связи) осуществляло разносную торговлю периодическими печатными изданиями, которая в соответствии со статьей 346.27 НК РФ и решением представительного органа местного самоуправления подпадает под систему налогообложения в виде ЕНВД.

Согласно пункту 3 статьи 346.29 НК РФ для исчисления суммы единого налога при разносной торговле применяется физический показатель «количество работников, включая индивидуального предпринимателя».

Статьей 346.27 НК РФ определено, что количество работников – это 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.

Для предприятия в спорных месяцах среднесписочная численность работников (почтальонов), занятых разносной торговлей, составила по разным отделениям связи от 0,01 до 0,32.

В соответствии с разделом 1 Порядка заполнения налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.01.2006 № 8н, все значения количественных показателей декларации указываются в целых единицах. Значения показателей менее 0,5 единицы отбрасываются, а 0,5 единицы и более округляются до целой единицы.

Поскольку данный порядок утвержден Минфином России в соответствии с полномочиями, предоставленными ему статьей 34.2, пунктом 7 статьи 80 НК РФ, налогоплательщик правомерно руководствовался им при заполнении декларации и округлил значение физического показателя до нуля.

На основании изложенного с учетом пункта 7 статьи 3 НК РФ основания для доначисления налога у инспекции отсутствовали.

Судом кассационной инстанции постановление апелляционного суда оставлено без изменения.

**2.6. Аптечные пункты, расположенные в помещениях (зданиях) больниц или фельдшерско-акушерских пунктов, отвечают критериям объектов стационарной торговой сети (дело № А50-7515/2007).**

Муниципальное унитарное предприятие (аптека) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, которым налогоплательщику доначислен единый налог на вмененный доход, соответствующие пени и штраф по п.1 ст.122 НК РФ.

Основанием для доначисления налога явился вывод инспекции о неправомерном применении предприятием при расчете налога корректирующего коэффициента  $K_2$ , равного 0,2, который установлен законом субъекта Российской Федерации (с 1 января 2006 года – решением представительного органа местного самоуправления) в отношении розничной торговли лекарственными изделиями и изделиями медицинского назначения, осуществляемой через объекты нестационарной торговой сети. По мнению инспекции, аптечные пункты, через которые предприятием осуществлялась розничная торговля лекарственными средствами, являются объектами стационарной торговой сети, не имеющими площадь торговых залов, в связи с чем по ним подлежит применению коэффициент  $K_2$ , равный 1.

Решением суда первой инстанции заявленные требования удовлетворены частично, решение инспекции признано недействительным в части привлечения к ответственности, в части доначисления налога и пени в признании решения недействительным налогоплательщику отказано.

Обжалуя в апелляционном порядке решение суда, предприятие указывало, что аптечные пункты (палатки), расположенные в больницы и фельдшерско-акушерских пунктах, подпадают под понятие нестационарной торговой сети, поскольку находятся в зданиях учреждений здравоохранения, которые не являются местами, специально приспособленными для ведения торговли; данные аптечные палатки представляют собой легкие сборно-разборные конструкции, не связанные фундаментом с землей и не имеющими подключения к каким-либо коммуникациям.

Налоговый орган в опровержение доводов апелляционной жалобы ссылался на то, что используемые предприятием объекты расположены в зданиях, имеющих инженерные коммуникации и прочно связанных фундаментом с земельным участком.

Постановлениями судов апелляционной и кассационной инстанций решение суда первой инстанции было оставлено без изменения. При этом суды исходили из следующего.

В соответствии со статьей 4 Федерального закона от 22.06.1998 № 86-ФЗ «О лекарственных средствах» аптечное учреждение определено как организация, осуществляющая розничную торговлю лекарственными средствами, изготовление и отпуск лекарственных средств. К аптечным учреждениям относятся *аптеки, аптеки учреждений здравоохранения, аптечные пункты, аптечные магазины, аптечные киоски*.

В соответствии со статьей 346.27 НК РФ стационарная торговая сеть – это торговая сеть, расположенная в специально оборудованных, предназначенных для ведения торговли зданиях (их частях) и строениях. Стационарную торговую сеть образуют строительные системы, прочно связанные фундаментом с земельным участком и подсоединенные к инженерным коммуникациям.

Нестационарная торговая сеть – это торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также иные объекты организации торговли, не относимые к стационарной торговой сети.

Поскольку аптечные пункты, через которые налогоплательщик осуществлял розничную торговлю лекарственными средствами, расположены в фельдшерско-акушерских пунктах, размещенных в зданиях прочно связанных фундаментом с землей и подсоединенных к инженерным коммуникациям, данные аптечные пункты отвечают критериям стационарной торговой сети. Соответственно, применение налогоплательщиком понижающего коэффициента при исчислении налога является необоснованным.

**2.7. В случае невозможности отнесения страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых предпринимателем за работников, к расходам по определенному виду деятельности, данные взносы распределяются пропорционально долям доходов, полученных по разным специальным режимам налогообложения, в общем объеме доходов (дело № А50-21216/2006).**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности, которым предпринимателю предложено уплатить дополнительно начисленную сумму ЕНВД, соответствующие пени и штраф.

Основанием для принятия такого решения явились выводы инспекции о завышении предпринимателем в проверенном периоде сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, подлежащих учету при исчислении ЕНВД. Осуществляя виды деятельности, подпадающие под режим в виде ЕНВД, и применяя УСН по иным осуществляемым видам деятельности, предприниматель не вел отдельный учет общехозяйственных расходов, уменьшал ЕНВД на всю сумму страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию, в том числе уплаченных за работников, занятых как в деятельности, подпадающей под ЕНВД, так и в деятельности, подпадающей под УСН (управленческий персонал, уборщицы, водители). По результатам проверки налоговый орган разделил уплаченные суммы страховых взносов по видам деятельности (подпадающим под обложение ЕНВД и переведенным на УСН) пропорционально долям доходов, полученных при применении ЕНВД и УСН, в общем объеме доходов.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением судов апелляционной и кассационной инстанций, в удовлетворении требований налогоплательщику отказано. При этом суды исходили из следующего.

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 отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

Согласно пункту 2 статьи 346.32 НК РФ сумма ЕНВД, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается ЕНВД.

На основании пункта 3 статьи 346.21 НК РФ сумма налога по УСН, исчисленная за налоговый (отчетный) также уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии со вторым абзацем пункта 7 статьи 346.27 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными Кодексом.

Таким образом, включение предпринимателем, являющимся одновременно плательщиком ЕНВД и налога по УСН, в расчет единого налога на вмененный доход всей суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за работников, занятых как в деятельности, подпадающей под ЕНВД, так и в деятельности, подпадающей под УСН, является неправомерным.

С 1 января 2006 года введена в действие норма пункта 8 статьи 346.18 НК РФ, согласно которой налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД в соответствии с главой 26.3 Кодекса, ведут отдельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

Поскольку налогоплательщик в нарушение указанных норм отдельный учет расходов не вел, в результате чего завысил суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, подлежащие учету при исчислении ЕНВД, решение инспекции о доначислении предпринимателю налога, пени и привлечении к налоговой ответственности признано судами соответствующим НК РФ.