



**ОДИННАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД
ПРЕЗИДИУМ**

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

«25» сентября 2009 года

№ 3

Самара

**Об утверждении обзора судебной практики рассмотрения дел,
связанных с применением законодательства о едином налоге на
вмененный доход для отдельных видов деятельности и о едином
социальном налоге**

В целях обеспечения единообразия судебной практики,
руководствуясь статьями 33.5 и 33.6 Федерального
Конституционного закона «Об арбитражных судах в Российской
Федерации», президиум

п о с т а н о в и л:

Утвердить обзор судебной практики рассмотрения дел, связанных с
применением законодательства о едином налоге на вмененный доход для
отдельных видов деятельности и о едином социальном налоге.

Председатель суда

 А.А. Ефанов

УТВЕРЖДЕН
Президиумом
Одиннадцатого арбитражного
апелляционного суда
25 сентября 2009 года

**Обзор практики рассмотрения дел, связанных с применением
законодательства о едином налоге на вмененный налог для отдельных
видов деятельности и о едином социальном налоге**

В соответствии с планом работы Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда на первое полугодие 2009 г. проанализирована практика рассмотрения дел, связанных с применением законодательства о едином налоге на вмененный налог для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД) и о едином социальном налоге (далее – ЕСН) за период с января по апрель 2009 г.

За указанный период Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд рассмотрел 36 дел, связанных с применением законодательства о ЕНВД, и 83 дела, связанных с применением законодательства о ЕСН, а также 17 дел, по которым рассматривался вопрос о правомерности доначисления ЕНВД и ЕСН.

Одиннадцатым арбитражным апелляционным судом отменены решения суда первой инстанции по 7 делам и изменены по 11 делам. В порядке кассационного производства по делам данной категории обжаловалось 30 постановлений суда апелляционной инстанции и было отменено 6 из них.

В суд кассационной инстанции обжаловалось 4 постановления суда Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда, которыми решения суда первой инстанции отменены, из них 2 постановления арбитражного апелляционного суда оставлены без изменения и 2 отменены. В суде кассационной инстанции также было обжаловано 26 постановлений арбитражного апелляционного суда, которыми решения судов первой инстанции оставлены без изменения, из них: по 22 делам судебные акты судов первой инстанции и арбитражного апелляционного суда оставлены без изменения, а по 4 делам - отменены.

При рассмотрении указанных дел Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд руководствовался нормами НК РФ, а также учитывал правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и Федерального арбитражного суда Поволжского округа.

Целью данного обзора является выработка рекомендаций по проблемным вопросам правоприменения, возникающим при рассмотрении данной категории дел.

При подготовке обзора учтены мнения Двенадцатого арбитражного апелляционного суда, Арбитражного суда Самарской области и Арбитражного суда Республики Татарстан. (От Федерального арбитражного суда Поволжского округа, Арбитражного суда Пензенской области и Арбитражного суда Ульяновской области замечаний на проект обзор не поступило).

Анализ судебных актов выявил следующие проблемы применения законодательства о ЕНВД:

1) При использовании доказательств, полученных органами внутренних дел.

В постановлении от 02 марта 2009г. по делу №А55-15476/2008 Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд, оставив без изменения решение суда первой инстанции, указал, что материалы проверки, проведенной органами внутренних дел, не отвечают критериям относимости и допустимости доказательств, поскольку получены вне рамок выездной налоговой проверки. Арбитражный апелляционный суд руководствовался правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 04 февраля 1999г. №18-О: результаты оперативно - розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые, будучи полученными с соблюдением требований Федерального закона «Об оперативно - розыскной деятельности», могут стать доказательствами только после закрепления их надлежащим процессуальным путем.

2) По вопросу о порядке ведения раздельного учета доходов и расходов, связанных с ведением предпринимательской деятельности, подлежащей обложению ЕНВД и по общему режиму налогообложения.

В постановлении от 26 февраля 2009г. Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд, оставляя без изменения решение суда первой инстанции, посчитал неправомерными выводы налогового органа о ведении налогоплательщиком предпринимательской деятельности, подлежащей обложению по общему режиму, и об отсутствии раздельного учета операций, поскольку эти выводы были сделаны исключительно на основании сведений о движении денежных средств по расчетному счету налогоплательщика. В порядке кассационного производства данное постановление не обжаловалось.

Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд постановлением от 26 февраля 2009г. по делу №А65-15491/2008 оставил без изменения решение суда первой инстанции и указал, что книги покупок и продаж,

оборотно-сальдовые ведомости с расшифровкой счетов (субсчетов) и счета-фактуры, на основании которых можно разделить расходы по видам деятельности и определить конкретные товары (работы, услуги), используемые для операций, подлежащих обложению по ЕНВД и по общей системе налогообложения, являются надлежащими и достаточными доказательствами ведения раздельного учета. В порядке кассационного производства данное постановление не обжаловалось.

Аналогичные выводы были сделаны арбитражным апелляционным судом и в постановлении от 26 февраля 2009г. по делу №А65-17550/2008, которым оставлено без изменения решение суда первой инстанции. Это постановление арбитражного апелляционного суда оставлено без изменения постановлением Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 19 мая 2009г.

3) По вопросу о распределении бремени доказывания факта осуществления налогоплательщиком предпринимательской деятельности, подлежащей обложению ЕНВД.

В постановлении от 12 февраля 2009г. по делу №А72-6051/2008 Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд, оставляя без изменения решение суда первой инстанции, сделал вывод о том, что счет-фактура на поставленный товар не является самостоятельным доказательством ведения предпринимательской деятельности, подлежащей обложению ЕНВД. При этом бремя доказывания факта ведения деятельности, облагаемой ЕНВД, возлагается на налоговый орган. В порядке кассационного производства данное постановление не обжаловалось.

4) По вопросу о допустимости использования доказательств, полученных вне рамок выездной налоговой проверки.

В постановлении от 13 января 2009г. по делу №А65-12716/2008 Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд, оставляя без изменения решение суда первой инстанции, указал, что поскольку допросы свидетелей были проведены за пределами выездной налоговой проверки, то они не могут служить допустимыми доказательствами осуществления налогоплательщиком предпринимательской деятельности, подлежащей обложению ЕНВД. Данное постановление арбитражного апелляционного суда оставлено без изменения постановлением Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 14 апреля 2009г.

5) При разграничении понятий розничной и оптовой торговли в целях определения объекта налогообложения по ЕНВД.

В соответствии со статьей 346.27 НК РФ под розничной торговлей 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 пункту 1 статьи 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Статья 346.27 НК РФ, дающая определение розничной торговли, является отсылочной и поэтому в данном случае следует руководствоваться статьей 492 ГК РФ.

Пунктом 1 статьи 492 ГК РФ предусмотрено, что по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Согласно Государственному стандарту Российской Федерации ГОСТ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения», введенному в действие постановлением Госстандарта Российской Федерации от 11 августа 1999 г. № 242-ст, оптовая торговля - торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием.

При этом к розничной торговле не относится реализация товаров в соответствии с договорами поставки.

В соответствии со статьей 506 ГК РФ по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Из системного анализа приведенных норм следует, что основным критерием, позволяющим отличить розничную торговлю от оптовой, является конечная цель использования приобретаемого покупателем товара.

Такие выводы Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд сделал в постановлении от 11 марта 2009 г. по делу №А65-21748/2009, которым оставил без изменения решение суда первой инстанции. В порядке кассационного производства данное постановление не обжаловалось.

5) при разграничении понятий «торговый зал» и «торговое место».

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.29 НК РФ 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.

Частью 3 статьи 346.29 НК РФ установлено, что физический показатель «площадь торгового зала» применяется при определении налоговой базы по ЕНВД для деятельности по розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы. В свою очередь, торговое место является объектом стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов.

Исходя из системного анализа положений статьи 346.29 НК РФ, Государственного стандарта Российской Федерации Р51303-99 «Торговля. Термины и определения», письма Министерства финансов России от 09 марта 2005 г. №03-06-05-04/51, Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд в постановлении от 20 февраля 2009г. по делу №А55-1056/2008 сделал вывод о том, что основными характеристиками магазина, как объекта стационарной торговой сети, позволяющими отграничить его в целях налогообложения от торгового места, являются: нахождение в здании, специально предназначенном для ведения торговли, оснащенном обособленными помещениями, прочно связанным с земельным участком; обособленность помещения, его оснащённость торговыми помещениями, наличие кассовых узлов и оборудования, предназначенного для выкладки товаров; предназначённость помещения для торговли. Указанным постановлением арбитражный апелляционный суд оставил без изменения решение суда первой инстанции. Постановлением Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21 апреля 2009г. это постановление арбитражного апелляционного суда оставлено без изменения.

Аналогичные выводы были сделаны Одиннадцатым арбитражным апелляционным судом и в постановлениях от 26 февраля 2009 г. по делу №А72-7069/2008, от 13 февраля 2009 г. по делу №А65-17732/2008. Данные постановления также оставлены без изменения Федеральным арбитражным судом Поволжского округа.

Тем не менее, вопрос о разграничении понятий «торговый зал» и «торговое место» продолжает оставаться актуальным в правоприменительной практике из-за сложностей, возникающих при оценке представленных сторонами доказательств, .

б) по вопросу о допустимых доказательствах площади, используемой для размещения торгового зала с целью ведения предпринимательской деятельности по розничной торговле.

Согласно статье 346.27 НК РФ площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов, к числу которых относятся любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), 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).

Анализ приведенной правовой нормы позволяет сделать вывод о том, что для налогоплательщика, осуществляющего предпринимательскую деятельность в арендуемом помещении, единственным правоустанавливающим документом является договор аренды с приложениями к нему в виде планов, схем и экспликаций.

В постановлении от 19 февраля 2009г. по делу №А65-16081/2008 Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд, отменяя решение суда первой инстанции, сделал вывод о том, что договор аренды помещения без указания в нем идентифицирующих признаков помещения не является надлежащим доказательством размера используемой площади. При этом арбитражный апелляционный суд посчитал, что план и экспликация, выданные органом БТИ без указания конкретных помещений, арендованных налогоплательщиком, не являются надлежащими доказательствами осуществления предпринимательской деятельности с использованием торгового зала. Кроме того, арбитражный апелляционный суд не принял в качестве надлежащих доказательств по делу протоколы осмотра помещения, произведенные в более поздний, по сравнению с проверяемым, период доначисления ЕНВД. Суд кассационной инстанции, отменив постановление суда апелляционной инстанции, указал на то, что упомянутые доказательства отвечают критериям допустимости и относимости.

При определении физического показателя, используемого для исчисления ЕНВД при ведении деятельности по розничной торговле, часто возникает необходимость в анализе не только договоров аренды соответствующих помещений, но и в исследовании правоустанавливающих документов на здания, в которых расположены арендуемые помещения. Однако планы и экспликации к ним, составленные органами Ростехинвентаризации, по многим судебным делам не представляются, поскольку перепланировки торговых центров производятся без согласования с компетентными органами государственной власти и местного самоуправления и не узакониваются в надлежащем порядке. Так, по упомянутому делу №А65-16081/2008, вопреки неоднократным указаниям арбитражного апелляционного суда на необходимость представления соответствующих документов, поэтажные планы и экспликации к ним не были представлены.

По делу №А72-7061/2008 арбитражный апелляционный суд указал на то, что оформление правоустанавливающих документов зависит от волеизъявления налогоплательщика и их отсутствие не может освободить его от обязанности по уплате налога. Решение суда первой инстанции и постановление арбитражного апелляционного суда в указанной части были

оставлены без изменения Федеральным арбитражным судом Поволжского округа.

7) по вопросу о порядке определения физического показателя при оказании услуг общественного питания.

В соответствии с подпунктом 8 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ подлежит обложению ЕНВД деятельность по оказанию 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.

В постановлении от 26 февраля 2009г. по делу №А65-17550/2008 Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд, оставляя без изменения решение суда первой инстанции, указал, что площадь зала обслуживания посетителей столовой составляет 200,2 кв.м. и, соответственно, ввиду оказания услуг общественного питания при использовании зала обслуживания посетителей площадью более 150 кв.м., деятельность предприятия в сфере оказания услуг общественного питания не подлежит переводу на уплату ЕНВД. Суд кассационной инстанции постановлением от 19 мая 2008 г. оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление арбитражного апелляционного суда.

Анализ судебных актов выявил следующие проблемы применения законодательства о ЕСН:

Среди дел, связанных с применением законодательства о ЕСН, следует выделить дела, по которым оценивалась правильность доначисления налога в связи неправомерным отнесением затрат на расходы и, как следствие, в связи с предполагаемым получением налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, дела, связанные с неправомерным уменьшением налоговой базы по ЕСН в связи с формальным переводом работников в иные организации, как правило, находящиеся на упрощенной системе налогообложения (так называемый аутсорсинг), и дела об обоснованности доначисления ЕСН на суммы денежных средств, переданных работникам организаций для приобретения товарно-материальных ценностей.

По 91 делу арбитражный апелляционный суд оценивал вопрос обоснованности налоговой выгоды в части уменьшения налоговой базы по ЕСН, по 5 делам разрешал вопрос о реальности перевода работников в другие организации с их последующим привлечением к деятельности по гражданско-правовым договорам, по 4 делам – о правомерности включения денежных средств, переданных работникам «под отчет» в состав их доходов.

В соответствии с пунктом 3 статьи 237 НК РФ налоговая база для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей определяется как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Таким образом, оценка обоснованности налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы именно по ЕСН в данном случае не имеет самостоятельного значения, поскольку по своим критериям и признакам всегда совпадает с налоговой выгодой налогоплательщика – индивидуального предпринимателя по НДФЛ.

С учетом правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 12 октября 2006г. №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд выработал следующие подходы к рассмотрению указанной категории дел:

Налоговая выгода в виде уменьшения налоговой базы по ЕСН, полученная налогоплательщиком в результате взаимоотношений с контрагентами, относительно добросовестности которых у налогового органа имеются претензии, признается обоснованной при условии представления доказательств того, что налогоплательщик, прежде чем вступить во взаимоотношения с контрагентами, проявил должную осмотрительность и осторожность.

Однако не может быть признана обоснованной налоговая выгода по ЕСН, полученная в результате взаимоотношений с контрагентом, руководитель которого умер к моменту заключения соответствующих сделок.

При рассмотрении данной категории дел Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд неоднократно указывал на то, что хотя действующее гражданское и налоговое законодательство не возлагают на налогоплательщика обязанности проверять добросовестность своего контрагента, но и не препятствует этому. Так, нормы ГК РФ о порядке вступления лица в хозяйственно-правовые отношения с другими лицами являются диспозитивными, а, значит, ничто не обязывает, но и не препятствует этому лицу затребовать у предполагаемого контрагента по сделке учредительные и иные документы. Что касается норм налогового права, то ими также не предусмотрена безусловная обязанность проверять правоспособность своего контрагента, однако, в том случае, если такая

проверка не была проведена, риск негативных последствий ложится на налогоплательщика.

В остальном разрешение подобных дел связано с оценкой конкретных хозяйственных операций и взаимоотношений участников гражданско-правовых отношений, что делает невозможным их обобщение с целью выявления общих подходов.

В рассматриваемом периоде практика рассмотрения судами дел по аутсорсингу являлась противоречивой. Однако данный вопрос утратил свою актуальность в связи с принятием Высшим Арбитражным Судом российской Федерации Постановления от 25 февраля 2009г. по делу №А72-8549/2007, в котором был сделан вывод о том, что перевод работников в организации, находящиеся на упрощенной системе налогообложения с их последующим привлечением к работе на основании гражданско-правовых договоров направлено на уклонение от уплаты ЕСН.

Другую группу дел о применении законодательства о ЕСН составляют дела, по которым арбитражный апелляционный суд оценивал правомерность доначисления ЕСН на денежные средства, выданные работникам налогоплательщика «под отчет».

При рассмотрении этой группы дел возникло два спорных вопроса: 1) считать ли доходом работника денежные средства, выданные ему «под отчет» при отсутствии документов, которые бы подтверждали факт использования соответствующих денежных средств по назначению, и 2) при наличии подтверждающих документов, какие из них считать достаточными.

По делу № А55-16887/2008 Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд указал на то, что в связи с неподтверждением расходования денежных средств на приобретение товарно-материальных ценностей по заданию организации сумма, выданная подотчетному лицу, является его доходом и образует налоговую базу по ЕСН.

В постановлении от 27 апреля 2009г. по делу №А65-26373/2007 арбитражный апелляционный суд указал на то, что достоверность представленных работниками налогоплательщика документов, подтверждающих произведенные расходы, определяется самим налогоплательщиком, а, значит, отнесение соответствующих сумм к числу доходов работника неправомерно. Данный подход суда апелляционной инстанции согласуется с выводами, сделанными в Постановлении Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 03 февраля 2009 г. № 11714/2008.

Что касается замечания Арбитражного суда Республики Татарстан о том, что указанные ситуации в полной мере охватываются выводами, сделанными Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в Постановлении от 03 февраля 2009г. №11714/2008, то в этом

Постановлении указано, что денежные средства, выданные налогоплательщиком своим работникам под отчет на приобретение товарно-материальных ценностей, не подлежат включению в налоговую базу по ЕСН, но при условии принятия налогоплательщиком авансовых отчетов своих работников, оприходования налогоплательщиком в установленном порядке товарно-материальных ценностей, приобретенных по подотчетным денежным средствам, и непредставления налоговым органом доказательств того, спорные суммы явились экономической выгодой именно работников налогоплательщика.

Указанные обстоятельства подлежат выяснению при рассмотрении дела в арбитражном суде.

Таким образом, для решения вопроса об обоснованности невключения налогоплательщиком соответствующих сумм в налоговую базу по ЕСН недостаточно установления одного лишь факта выдачи налогоплательщиком своему работнику денежных средств на приобретение товарно-материальных ценностей.

В постановлении Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 03 апреля 2009г. по делу №А55-16887/2008, на которое сослался Арбитражный суд Республики Татарстан, была рассмотрена ситуация, когда налогоплательщик не представил никаких доказательств приобретения товарно-материальных ценностей на денежные средства, выданные им работнику в подотчет.