



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 8617/10

Москва

2 ноября 2010 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., Бабкина А.И.,
Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П.,
Исайчева В.Н., Першутова А.Г., Петровой С.М., Сарбаша С.В.,
Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявления Межрегиональной инспекции Федеральной
налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 и открытого
акционерного общества «Башспирт» о пересмотре в порядке надзора
решения Арбитражного суда города Москвы от 02.10.2009 по делу
№ А40-40695/08-35-148, постановления Девятого арбитражного
апелляционного суда от 29.12.2009 и постановления Федерального
арбитражного суда Московского округа от 27.04.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 – Терехов А.Ю., Филиппова В.А., Шаронин В.Ю.;

от заявителя – открытого акционерного общества «Башспирт» – Махмутов А.Ф., Хабибов Р.Х.

Заслушав и обсудив доклад судьи Петровой С.М., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Башспирт» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании частично недействительными решений Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (далее – инспекция) от 04.06.2008 № 02-1-31/11 и № 02-1-31/12 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решения № 02-1-31/11 и № 02-1-31/12).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 02.10.2009 требование общества удовлетворено частично.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 29.12.2009 решение суда первой инстанции частично изменено.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 27.04.2010 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций в части подпунктов 1.1.1.6, 1.2.1.6, 2.1.1.14, 2.2.1.8 решения № 02-1-31/12 и подпунктов 1.1.3, 2.1.13 решения № 02-1-31/11 отменил, дело в этой части направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции; в остальной части постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлениях, поданных в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций

инспекция и общество просят отменить их в части как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Инспекция просит отменить все три судебных акта по эпизоду, связанному с доначислением единого налога на вмененный доход, поскольку судами неправильно применены нормы материального права, и отказать в удовлетворении требования общества в этой части.

Общество в своем заявлении указывает, что при рассмотрении дела судами нарушено единообразие в толковании и применении статьи 254 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, Кодекс), и просит пересмотреть в порядке надзора упомянутые судебные акты по эпизодам, связанным с доначислением налога на прибыль организаций за 2004, 2005 и 2006 годы вследствие отнесения затрат на приобретение изделий, необходимых для упаковки товара, в состав прямых расходов, и отменить их в части отказа в удовлетворении его требования.

В отзывах на заявления инспекция и общество просят оставить названные судебные акты в части, оспариваемой другой стороной, без изменения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлениях, отзывах на них и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление инспекции подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Общество в 2005, 2006 годах через фирменную сеть магазинов, являющихся его обособленными структурными подразделениями, продавало как продукцию собственного производства, так и покупные товары.

Судами установлено, что реализация приобретенных товаров в розницу осуществлялась обществом на площади того же торгового зала, в котором продавалась продукция собственного производства.

С доходов, полученных от реализации продукции собственного производства, общество уплачивало налоги по общей системе налогообложения, розничную торговлю облагало единым налогом на вмененный доход.

Налоговую базу по единому налогу на вмененный доход общество определяло, исходя из торговой площади, используемой непосредственно для розничной торговли покупными товарами и рассчитанной пропорционально сумме выручки, полученной от реализации покупных товаров через магазины.

В ходе выездной налоговой проверки инспекция сделала вывод о занижении обществом физического показателя и пересчитала подлежащий уплате единый налог на вмененный доход, исходя из всей площади торгового зала каждого магазина.

Признавая недействительными решения инспекции в указанной части, суды исходили из учетной политики общества, устанавливающей названный порядок расчета физического показателя, применяемого при исчислении единого налога на вмененный доход. Применив положения статей 346.26, 346.27 Налогового кодекса, суды сочли, что решения инспекции в части выводов о занижении обществом в 2005, 2006 годах налоговой базы для исчисления единого налога на вмененный доход являются необоснованными, поскольку общество вправе использовать такое определение налогооблагаемой базы и это не противоречит сложившейся судебной арбитражной практике.

Однако судами не учтено следующее.

Согласно пункту 1 статьи 346.26 Налогового кодекса система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход

для отдельных видов деятельности применяется наряду с общей системой налогообложения.

Общество осуществляло розничную торговлю через объект стационарной торговой сети, имеющий торговые залы, то есть магазин, поэтому в соответствии с пунктом 3 статьи 346.29 Кодекса для исчисления суммы единого налога на вмененный доход в качестве физического показателя должно было использовать площадь торгового зала (в квадратных метрах).

Статьей 346.27 Кодекса предусмотрено, что площадь торгового зала (зала обслуживания посетителей) – площадь всех помещений и открытых площадок, используемых налогоплательщиком для торговли или организации общественного питания, определяемая на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Как следует из материалов дела, реализация товаров в розницу осуществлялась обществом на территории всего торгового зала. Разделение торгового зала для продажи покупных товаров отдельно от продукции собственного производства суды при рассмотрении дела не установили.

Таким образом, вывод инспекции о том, что при исчислении суммы единого налога на вмененный доход необходимо учитывать всю площадь торгового зала, на которой осуществляется розничная торговля, является обоснованным.

То обстоятельство, что на площади одного торгового зала общество осуществляет два вида деятельности, облагаемых налогами с использованием разных режимов налогообложения, не является основанием для изменения значений физического показателя либо базовой доходности по единому налогу на вмененный доход.

По итогам выездной налоговой проверки инспекция доначислила обществу налог на прибыль за 2004, 2005, 2006 годы вследствие отнесения

затрат на приобретение изделий: бутылок, этикеток, клея, крышек для укупорки - в состав прямых расходов.

Как определено судами и следует из материалов дела, общество является производителем спирта и алкогольной продукции и выпускает как алкогольную продукцию (спирты, водки, бальзамы, ликеры, вино, настойки), так и пищевые продукты (натуральный уксус, минеральные и питьевые воды). При этом вся выпускаемая продукция бутилируется и маркируется.

Оспаривая правомерность выводов судов, общество указало, что в соответствии со статьей 318 Кодекса налогоплательщику предоставлено право на самостоятельное определение в учетной политике для целей налогообложения прямых расходов, связанных с производством товаров.

Согласно учетной политике на 2005 год доходы и расходы общество определяло по методу начисления.

Пунктом 1 статьи 318 Кодекса установлено, что если налогоплательщик определяет расходы и доходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного периода, подразделяются на прямые и косвенные.

Учетной политикой общества в целях налогообложения к прямым расходам отнесены сырье и материалы, непосредственно участвующие в производстве продукции, являющиеся ее материальной основой либо необходимым объектом.

По мнению общества, такие материалы, как бутылка, этикетка, клей и крышки для укупорки, не являются необходимым компонентом при производстве алкогольной продукции, а используются для упаковки и иной предпродажной подготовки, поэтому оно имело право отнести спорные затраты к косвенным расходам.

Суды при рассмотрении дела признали обоснованной позицию инспекции. По их мнению, затраты на бутылки, клей, этикетки, крышки для укупорки являются материальными затратами, указанными

в подпункте 4 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса, в связи с чем обоснованно отнесены инспекцией к прямым расходам.

Из пункта 1 статьи 318 Кодекса следует, что затраты на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (подпункты 1 и 4 пункта 1 статьи 254 Кодекса), относятся к прямым расходам.

Из материалов дела следует, что технологический процесс изготовления спиртосодержащей продукции включает в себя следующие стадии: приемка спирта, подготовка воды, приготовление водно-спиртового раствора, фильтрование, обработка активным углем, фильтрование водки, внесение ингредиентов и корректирование крепости, контрольное фильтрование перед разливом, разлив, маркировка и хранение готовой продукции.

Вина, водки и прочие спиртные напитки выпускаются разлитыми в стеклянные бутылки с нанесенной маркировкой, снабженные колпачками (пробками) соответствующих типов; готовый вид продукция принимает в результате последовательного прохождения стадий производства, на каждой из которых товар дополняется указанными необходимыми составляющими деталями.

В готовом виде продукция общества представляет собой стеклянную бутылку, содержащую соответствующий напиток, с нанесенной на ней посредством приклеивания маркировкой (этикеткой), снабженную колпачком или пробкой определенных типов.

Таким образом, затраты на приобретение материалов, используемых для производства указанной продукции, относятся к прямым расходам, поименованным в подпункте 1 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 318 Кодекса прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, в стоимости которой они учтены.

Следовательно, у судов не имелось оснований для удовлетворения требования общества по эпизоду, связанному с доначислением налога на прибыль за 2004 – 2006 годы вследствие отнесения затрат на приобретение изделий: бутылок, этикеток, клея, крышек для укупорки - к прямым расходам.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты по эпизоду, связанному с доначислением единого налога на вмененный доход, нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат в этой части отмене.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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 города Москвы от 02.10.2009 по делу № А40-40695/08-35-148, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 29.12.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.04.2010 в части признания недействительными решений Межрегиональной инспекции Федеральной

налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 от 04.06.2008 № 02-1-31/11 и № 02-1-31/12 по эпизоду, связанному с доначислением открытому акционерному обществу «Башспирт» единого налога на вмененный доход, отменить.

В удовлетворении требования открытого акционерного общества «Башспирт» в части признания недействительными указанных решений инспекции по данному эпизоду отказать.

В остальной части постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.04.2010 оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов