



# АРБИТРАЖНЫЙ СУД ЗАПАДНО-СИБИРСКОГО ОКРУГА

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

г. Тюмень

Дело № А70-2159/2018

Резолютивная часть постановления объявлена 17 января 2019 года

Постановление изготовлено в полном объеме 23 января 2019 года

Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в составе:

председательствующего	Кокшарова А.А.
судей	Буровой А.А.
	Перминовой И.В.

при ведении судебного заседания с использованием средств аудиозаписи рассмотрел кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Думанаевой Татьяны Семеновны на решение от 04.07.2018 Арбитражного суда Тюменской области (судья Сидорова О.В.) и постановление от 04.10.2018 Восьмого арбитражного апелляционного суда (судьи Грязникова А.С., Кливер Е.П., Рыжиков О.Ю.) по делу № А70-2159/2018 по заявлению индивидуального предпринимателя Думанаевой Татьяны Семеновны (ИНН 720600824869, ОГРНИП 310723225700041) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Тюменской области (626150, Тюменская область, город Тобольск, микрорайон 10, корпус 50, ИНН 7206025202, ОГРН 1047200157091) о признании недействительным решения от 16.11.2017 № 16.

В заседании приняли участие представители:

от индивидуального предпринимателя Думанаевой Татьяны Семеновны - Акимфиева Н.В. по доверенности от 23.04.2018;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Тюменской области - Дорина Г.А. по доверенности от 14.01.2019 № 143/19, Байбиесова А.Е. по доверенности от 26.12.2018 № 132/18.

Суд установил:

индивидуальный предприниматель Думанаева Татьяна Семеновна (далее - Предприниматель, ИП Думанаева Т.С., налогоплательщик) обратилась в Арбитражный суд Тюменской области с заявлением о признании недействительным решения от 16.11.2017 № 16 Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Тюменской области (далее – Инспекция, налоговый орган) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога в размере 2 894 720 руб.

В ходе производства по делу заявитель в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) уточнил заявленные требования в виде оспаривания доначисленных пени и штрафа.

Уточненное требование принято судом к рассмотрению.

Решением от 04.07.2018 Арбитражного суда Тюменской области, оставленным без изменения постановлением от 04.10.2018 Восьмого арбитражного апелляционного суда, в удовлетворении заявленных требований ИП Думанаевой Т.С. отказано.

Предприниматель, не согласившись с принятыми по делу судебными актами, обратилась с кассационной жалобой, так как считает, что они приняты с нарушением норм материального и процессуального права, при несоответствии выводов судов фактическим обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам, с учетом представленных дополнений к кассационной жалобе, просит отменить решение суда первой инстанции и постановление апелляционного суда и направить дело о признании недействительным решения Инспекции от 16.11.2017 № 16 в части доначисления налогов в сумме 2 894 720 руб., пени в размере 289 473 руб.,

штрафа в размере 292 362,25 руб., в первую инстанцию на новое рассмотрение.

По мнению заявителя жалобы, суды первой и апелляционной инстанций не применили статью 431 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), подлежащую применению; нарушили нормы части 1 статьи 168, пункта 2 части 4 статьи 170, пункта 12 части 2 статьи 271 АПК РФ; не учли все доводы налогоплательщика, не дали оценку всем представленным в дело доказательствам.

В отзыве на кассационную жалобу Инспекция просит оставить решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения. С доводами кассационной жалобы не согласна в полном объеме.

В соответствии с частью 1 статьи 286 АПК РФ арбитражный суд кассационной инстанции проверяет законность решений, постановлений, принятых арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, устанавливая правильность применения норм материального права и норм процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемого судебного акта и исходя из доводов, содержащихся в кассационной жалобе и возражениях относительно жалобы, если иное не предусмотрено названным Кодексом.

Заслушав представителей сторон, поддержавших доводы, изложенные в кассационной жалобе, дополнении к ней и отзыве на кассационную жалобу, проверив законность судебных актов в порядке статей 284, 286 АПК РФ, исследовав материалы дела, суд кассационной инстанции не находит оснований для удовлетворения кассационной жалобы.

Из материалов дела следует, что предприниматель Думанева Т.С. состоит на налоговом учете в Инспекции.

В проверяемом периоде налогоплательщик применял следующие системы налогообложения: система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД) по оказанию автотранспортных услуг по

перевозке грузов (вывоз бытовых отходов); упрощенная система налогообложения (далее - УСН) с объектом «доходы».

Инспекцией в отношении Предпринимателя проведена выездная налоговая проверка по всем налогам и сборам за период с 01.01.2014 по 31.12.2016, в части налога на доходы физических лиц за период с 01.01.2014 по 31.12.2016, по результатам которой составлен акт от 25.08.2017 № 09-44/13.

На основании акта, иных материалов налоговой проверки, письменных возражений налогоплательщика Инспекцией принято решение от 16.11.2017 № 16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с указанным решением налогоплательщик переведен с ЕНВД на УСН; Предпринимателю доначислен УСН в сумме 2 894 720 руб., пени в размере 292 362,25 руб., штраф в соответствии с пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в размере 284 473 руб.

Решением от 16.02.2018 № 10 Управления Федеральной налоговой службы по Тюменской области, принятым по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика, решение Инспекции оставлено без изменения.

Несогласие с вышеназванным решением налогового органа послужило основанием для обращения ИП Думановой Т.С. в арбитражный суд с соответствующими требованиями.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции пришел к выводу, что деятельность Предпринимателя не соответствует виду деятельности, указанному в подпункте 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ (оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов), в связи с чем все доходы, полученные Предпринимателем от исполнения спорных договоров, не подлежали налогообложению ЕНВД.

Восьмой арбитражный апелляционный суд согласился с выводами суда первой инстанции.

Суды обеих инстанций, исследовав все юридически значимые для дела факты и имеющиеся в деле доказательства и дав им в соответствии со статьей 71 АПК РФ надлежащую правовую оценку, приняли законные и обоснованные судебные акты. Кассационная инстанция поддерживает выводы судов, в связи с чем отклоняет доводы кассационной жалобы, при этом исходит из следующего.

Принимая судебные акты, суды двух инстанций правильно руководствовались положениями статьи 57 Конституции Российской Федерации, статей 23, 45, 52, 114, 346.26, 346.27 НК РФ, с учетом правовой позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 11.12.2012 № 9064/12, во взаимосвязи с представленными в материалы дела доказательствами, а также возражениями и доводами обеих сторон, обоснованно указали, что деятельность по вывозу бытового мусора может облагаться ЕНВД, при этом налогоплательщик не должен оказывать каких-либо иных услуг.

Суды первой и апелляционной инстанций, исследовав все представленные в материалы дела документы, установили, что в проверяемый период с учетом условий договоров Предприниматель осуществлял услуги: установку своих контейнеров, контроль за количеством контейнеров, погрузке бытовых отходов транспортными средствами, предназначенными для этого, и перемещении (перевозке, транспортировании) в места размещения отходов, заключение договоров с полигонами, то есть еще ряд услуг помимо перевозки.

Судебными инстанциями правильно отмечено, что поскольку понятие «услуги по перевозке грузов» для целей налогообложения налоговым законодательством не определено, то в силу статьи 11 ГК РФ указанное понятие подлежит применению в значении, в котором оно используется в нормах гражданского законодательства. Договорные отношения в сфере

автотранспортных услуг регулируются главой 40 ГК РФ.

Исходя из положений пункта 3 статьи 421, пункта 1 статьи 785, статьи 309, пункта 1 статьи 791 ГК РФ воля сторон при заключении договора перевозки направлена именно на перемещение груза от одного лица к другому лицу, а обязательства перевозчика являются выполненными в случае доставки и выдачи груза грузополучателю. Из анализа вышеизложенных норм следует, что в целях налогообложения ЕНВД под оказанием автотранспортных услуг следует понимать, как осуществление исполнителем (перевозчиком) по заданию заказчика услуги, заключающейся в доставке вверенного ему отправителем (заказчиком) груза в пункт назначения, так и перевозку пассажира в пункт назначения с багажом либо без такового.

Согласно статье 1 Федерального закона от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» под транспортированием отходов понимается их перемещение с помощью транспортных средств вне границ земельного участка, находящегося в собственности юридического лица или индивидуального предпринимателя либо предоставленного им на иных правах. Наряду с транспортированием отходов их сбор, накопление, использование, обезвреживание и размещение рассматриваются как деятельность по обращению с отходами. В соответствии с пунктом 1 статьи 51 Федерального закона от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» отходы производства и потребления, радиоактивные отходы подлежат сбору, накоплению, утилизации, обезвреживанию, транспортировке, хранению и захоронению, условия и способы которых должны быть безопасными для окружающей среды и регулироваться законодательством Российской Федерации.

Из материалов дела следует и судами двух инстанций установлено, что в проверяемый период ИП Думановой Т.С. были заключены с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями (заказчиками) договоры возмездного оказания комплекса работ.

Судами указано, что условиями заключенных Предпринимателем

договоров предусмотрена обязанность ИП Думановой Т.С. по заключению договоров со специализированными организациями (полигонами) для размещения мусора, вывезенного Предпринимателем. При этом условиями договора установлена конкретная стоимость услуги по вывозу мусора из мест временного хранения за 1 куб. м, включающая стоимость приема и складирования мусора на полигоне.

В части договоров, где прямо данное условие не предусмотрено, указано, что изменение стоимости услуг по договору производится при изменении стоимости услуг за размещение отходов на полигоне.

Таким образом, в стоимость услуг, оказываемых Предпринимателем, включена помимо стоимости собственно перевозки до места размещения отходов (полигон), также и стоимость услуг полигона по размещению отходов. То есть доходы Предпринимателя от исполнения договоров включают в себя не только стоимость собственно перевозки, но и сумму, образующую стоимость размещения отходов на полигоне, что не соответствует понятию перевозки груза.

Как уже указывалось выше, суды двух инстанций правомерно отметили, что из положений главы 26.3 НК РФ следует, что при осуществлении налогоплательщиком наравне с перечисленными в статье 346.26 НК РФ иных видов деятельности (в том числе по оказанию услуг), система налогообложения в виде ЕНВД может применяться только к видам деятельности, указанным в названной норме.

В тех случаях, когда налогоплательщик осуществляет в рамках одного договора комплекс связанных между собой услуг (работ), в отношении которых должны применяться различные системы налогообложения, к доходам, полученным налогоплательщиком по таким договорам, не может применяться система налогообложения в виде ЕНВД.

При ином подходе к данному вопросу происходит необоснованное завышение доходов, подлежащих налогообложению в рамках специального (льготного) налогового режима, и, как следствие, уменьшение налоговых

обязательств налогоплательщика, осуществляющего наряду с льготируемыми, иные виды деятельности.

Принимая судебные акты, суды первой и апелляционной инстанций также указали следующее: материалами дела подтверждается и не оспаривается налогоплательщиком то, что мусорные контейнеры являются собственностью ИП Думановой Т.С. и устанавливались на территории заказчиков силами ИП Думановой Т.С.; из договоров оказания услуг по вывозу отходов следует, что на ИП Думанову Т.С. возложены обязанности не только по вывозу отходов, но и предоставление контрагентам мусорных контейнеров, благоустройство контейнерных площадок, размещение отходов на специализированных полигонах. После получения акта выездной налоговой проверки ИП Думановой Т.С. в октябре 2017 года были заключены дополнительные соглашения к ранее действовавшим в период проверки договорам, в которых изменена формулировка в части оказываемых услуг (к указанным дополнительным соглашениям суды правомерно и обоснованно отнесли критически); согласно заключенным договорам (без дополнительных соглашений 2017 года) ИП Думанова Т.С. (Исполнитель), в том числе принимает на себя обязательства по созданию и благоустройству контейнерных площадок, сбору отходов (поставке и установке необходимого количества оборудования), вывозу твердых бытовых отходов, крупногабаритного мусора из мест временного хранения (накопления), Исполнитель обязуется, в частности, не допускать потерь мусора при перегрузке его из контейнера в мусоровоз, производить уборку случайно просыпавшегося мусора из контейнеров при перегрузке, заключить договор на прием и складирование отходов с организацией, эксплуатирующий соответствующий полигон.

Отклоняя доводы Предпринимателя о том, что иные услуги, указанные в договорах, не оказывались, суды правомерно сослались на имеющиеся в материалах дела доказательства, а именно: на договоры об оказании услуг по захоронению отходов, заключенные между Предпринимателем и



ООО «Паритет», а в последующем - с ООО «ТЭО»; подтверждение налогоплательщиком факта того, что установленные на контейнерных площадках контейнеры принадлежали Предпринимателю.

Также апелляционный суд правомерно отклонил как необоснованный довод Предпринимателя о том, что контейнеры являются составной частью мусоровоза, указав, что в любом случае ИП Думаева Т.С. предоставляла контейнеры в пользование по заключенным договорам.

В кассационной жалобе Предприниматель приводит довод, что при принятии судебных актов не применена статья 431 ГК РФ, подлежащая применению, в соответствии с которой, если правила, содержащиеся в части первой настоящей статьи, не позволяют определить содержание договора, должна быть выяснена действительная общая воля сторон с учетом цели договора.

Суд округа данный довод отклоняет, поскольку признает его несостоятельным и противоречащими имеющимся в материалах дела доказательствам.

Как обоснованно отмечено судом первой инстанции, из заключенных договоров следует, что возникшие при их исполнении правоотношения предусматривали не только и не столько перевозку бытового мусора с места накопления в места размещения (полигон), сколько именно комплекс услуг, оказываемых Предпринимателем в связи с вывозом мусора.

Указанные договоры предусматривают оказание Предпринимателем иных отдельно оговоренных сторонами услуг, не подпадающих под определение автотранспортных услуг по перевозке грузов: производство уборки контейнерной площадки после выгрузки твердых бытовых отходов; создание проекта функционирования контейнерной площадки для временного хранения (накопления) отходов; создание благоустроенной контейнерной площадки с необходимым для функционирования оборудованием; согласование месторасположения контейнерных площадок, типов, количества мусорных контейнеров; оборудование контейнерных

площадок мусорными контейнерами; заключение договора за свой счет на прием и складирование мусора третьими лицами (полигон); дезинфекцию контейнеров и другое.

С учетом приведенного перечня услуг, которые обязался выполнить Предприниматель по заключенным договорам, суды обоснованно определили, что в рассматриваемом случае имел место именно целый комплекс услуг.

Судебными инстанциями правомерно отмечено, что указание в счетах на оплату, актах выполненных работ только на вывоз мусора и отсутствие оказания иных услуг, не свидетельствует о том, что иные услуги, в частности размещение отходов на полигоне на основании заключенного предпринимателем договора с ООО «Паритет», предоставление в пользование контейнеров, Предпринимателем не оказывались.

Довод налогоплательщика о том, что судами произведен анализ только части договоров, был предметом рассмотрения в суде апелляционной инстанции и правомерно не принят им во внимание с указанием на то, что отсутствие в описательной части обжалуемого решения всех договоров на оказание услуг не является исключительным основанием для отмены обжалуемого решения.

Довод Предпринимателя о том, что поскольку расчетной единицей являлась оплата за 1 куб. м, денежные средства оплачивались именно за перевозку, также правомерно отклонен судом апелляционной инстанции, так как материалами дела подтверждено, что в стоимость услуг, оказываемых Предпринимателем, включена помимо стоимости перевозки до места размещения отходов (полигон), также и стоимость услуг полигона по размещению отходов.

При рассмотрении спора суды первой и апелляционной инстанций правильно руководствовались указанными выше нормами действующего законодательства, исходили из совокупности установленных обстоятельств, с учетом всех возражений и доводов сторон и обоснованно отказали в

удовлетворении требований налогоплательщика.

Доводы кассационной жалобы повторяют позицию ИП Думановой Т.С. по делу, не опровергают выводы судов первой и апелляционной инстанций, по существу направлены на переоценку доказательств и установленных обстоятельств по делу, что не входит в полномочия арбитражного суда кассационной инстанции в силу положений главы 35 АПК РФ, в связи с чем подлежат отклонению.

Ссылки Предпринимателя на неправильное применение судами норм материального и процессуального права подлежат отклонению, поскольку не нашли своего подтверждения в ходе кассационного производства.

Ссылки налогоплательщика на судебную практику в подтверждение доводов не принимаются, поскольку в каждом конкретном случае суд устанавливает фактические обстоятельства дела и применяет нормы права к установленным обстоятельствам, с учетом представленных доказательств, а потому иные судебные акты, вынесенные по другим арбитражным делам с участием других юридических лиц, не могут свидетельствовать о наличии оснований для удовлетворения требования Предпринимателя в рамках настоящего дела.

Несогласие налогоплательщика с оценкой судами представленных доказательств и сделанных на ее основе выводов по фактическим обстоятельствам, их иная оценка с его стороны, не может являться основанием для отмены обжалуемых судебных актов.

Арбитражный суд Западно-Сибирского округа считает, что при принятии обжалуемых судебных актов надлежащим образом исследованы имеющиеся в деле доказательства, выводы судов двух инстанций подтверждены материалами дела и основаны на установленных по делу фактических обстоятельствах, получивших надлежащую юридическую оценку судов в соответствии с требованиями статьи 71 АПК РФ, нарушений норм материального и процессуального права, влекущих отмену судебных актов, не допущено.

При данных обстоятельствах кассационная жалоба удовлетворению не подлежит.

В силу пункта 1 части 1 статьи 333.40 НК РФ, уплаченная государственная пошлина подлежит возврату частично или полностью в случае уплаты ее в большем размере, чем это предусмотрено настоящей главой.

При подаче кассационной жалобы ИП Думановой Т.С. уплачено 1 500 руб. государственной пошлины по платежному поручению от 27.11.2018 № 259. Излишне уплаченная государственная пошлина в размере 1 350 руб. подлежит возврату из федерального бюджета.

Учитывая изложенное, руководствуясь пунктом 1 части 1 статьи 287, статьей 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Западно-Сибирского округа

п о с т а н о в и л :

решение от 04.07.2018 Арбитражного суда Тюменской области и постановление от 04.10.2018 Восьмого арбитражного апелляционного суда по делу № А70-2159/2018 оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

Возвратить индивидуальному предпринимателю Думановой Татьяне Семеновне из федерального бюджета 1 350 (одна тысяча триста пятьдесят) рублей государственной пошлины, излишне уплаченной по платежному поручению от 27.11.2018 № 259.

Постановление может быть обжаловано в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

А.А. Кокшаров

Судьи

А.А. Бурова

И.В. Перминова