Федеральной налоговой службой получена жалоба индивидуального предпринимателя Х (далее – Заявитель) от 31.12.2015, на решение УФНС России   
(далее − Управление) от 03.12.2015 и решение ИФНС России (далее – Инспекция)   
от 30.09.2015.

Из материалов, представленных Управлением, следует, что Инспекцией проведена выездная налоговая проверка Заявителя по вопросам правильности исчисления   
и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), налога на добавленную стоимость, единого налога, уплачиваемого   
в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее – УСН), земельного налога, единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД), исполнения обязанностей налогового агента по полноте исчисления, удержания и своевременности перечисления удержанных сумм налога   
на доходы физических лиц за период с 01.01.2012 по 31.12.2014.

По результатам выездной налоговой проверки Инспекцией составлен акт   
от 17.08.2015 и вынесено решение от 30.09.2015 о привлечении к ответственности   
за совершение налогового правонарушения, которым Заявитель привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), с учетом статей 112, 114 Кодекса в виде взыскания штрафа в общем размере 33 229 рублей. Указанным решением Заявителю предложено уплатить недоимку по ЕНВД за 2012 – 2014 годы в размере   
367 444 рубля, соответствующие суммы пени в размере 82 376,50 рублей.

Заявитель, не согласившись с решением Инспекции от 30.09.2015, обратился   
в Управление с апелляционной жалобой от 23.10.2015. Решением Управления   
от 03.12.2015 апелляционная жалоба Заявителя оставлена без удовлетворения.

В жалобе, поступившей в ФНС России, Заявитель выражает несогласие   
с доначислением Инспекцией ему ЕНВД, а также соответствующих сумм пени и штрафа.

Заявитель сообщает, что предпринимательскую деятельность по реализации товара на земельном участке под условным номером 129 в период с 01.01.2012   
по 30.09.2013 не осуществлял, так как указанный земельный участок предоставлен  
во владение и пользование третьему лицу по договору субаренды земельного участка   
от 01.01.2012.

Заявитель считает, что налоговым органом не дана оценка договору субаренды земельного участка от 01.01.2012, заключенного между ним и третьим лицом, который представлен в налоговый орган при рассмотрении материалов выездной налоговой проверки, а также справке ООО «Х» (далее – Общество) о передаче с 01.01.2012 земельного участка третьему лицу, представленной в Управление с апелляционной жалобой.

Заявитель утверждает, что при исчислении ЕНВД правомерно учитывался физический показатель – площадь торгового зала, не включая площадь помещения для хранения товара.

Заявитель указывает, что ни Инспекцией в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки, ни Управлением при рассмотрении апелляционной жалобы   
не учтены положения статей 112 и 114 Кодекса при определении размера штрафа, в связи с чем просит учесть смягчающие ответственность обстоятельства, указанные   
в возражениях на акт налоговой проверки и в апелляционной жалобе, и снизить размер штрафных санкций не менее чем в восемь раз.

Федеральная налоговая служба, рассмотрев жалобу Заявителя и представленные Управлением документы, сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.26 Кодекса система налогообложения   
в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности устанавливается Кодексом, вводится в действие законами субъектов Российской Федерации и применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Согласно [пункту 2 статьи 346.26](consultantplus://offline/ref=9DB96EC88D2427C63E0B03BD3243CAF3B3ACA88585039903657D1276C62AA1E0D27F90B3016Bi5LCI) Кодекса система налогообложения в виде ЕНВД может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в отношении,   
в частности розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны   
с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли и розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

ЕНВД введен на территории муниципального образования решением Городского собрания депутатов от 07.09.2005.

Согласно статье 346.26 Кодекса система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться в отношении розничной торговли, осуществляемой:

* через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы, применяется физический показатель «площадь торгового зала (в квадратных метрах)»;
* через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых   
  не превышает 5 квадратных метров, применяется физический показатель «торговое место»;
* через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 квадратных метров, применяется физический показатель «площадь торгового места (в квадратных метрах)».

Статьей 346.27 Кодекса установлено, что вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика ЕНВД, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины ЕНВД по установленной ставке; базовая доходность – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности   
в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода; корректирующие коэффициенты базовой доходности - коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно: К1 - устанавливаемый на календарный год [коэффициент-дефлятор](consultantplus://offline/ref=DF3795668EDF6430079F234755DDCCCBB6105B6BC8892C013B258101DFD93CF1C0EB258F386723M1BEJ); К2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

В соответствии с положениями [статьи 346.27](consultantplus://offline/ref=9DB96EC88D2427C63E0B03BD3243CAF3B3ACA88585039903657D1276C62AA1E0D27F90B30F69i5LBI) Кодекса под торговым местом понимается место, используемое для совершения сделок розничной купли – продажи.

К торговым местам относятся здания, строения, сооружения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли – продажи, а также объекты организации розничной торговли, не имеющие торговых залов   
(палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие объекты, в том числе расположенные в зданиях, строениях и сооружениях), прилавки, столы, лотки   
(в том числе расположенные на земельных участках), земельные участки, используемые для размещения объектов организации розничной торговли, не имеющих торговых залов, прилавков, столов, лотков и других объектов.

Согласно пункта 1 статьи 346.29 Кодекса объектом налогообложения для применения единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности признается вмененный доход налогоплательщика.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.29 Кодекса налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение [базовой доходности](consultantplus://offline/ref=358B86BB8EE42F4345F77B3280D94D48C407C8FA047871ED97EED15738E982A26315EF8C680Ar9KCM) по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Согласно пункта 6 статьи 346.29 Кодекса при определении величины базовой доходности представительные органы муниципальных районов, городских округов, законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя могут корректировать (умножать) базовую доходность, указанную в [пункте 3](consultantplus://offline/ref=8C24C21B7385D2775137B7EC6B8B0F71B1447769ECA717080A7836F017421E5AACF0A434836FAFCEQ67CI) статьи 346.29 Кодекса,   
на корректирующий коэффициент К2. Корректирующий коэффициент К2 определяется как произведение установленных нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя значений, учитывающих влияние   
на результат предпринимательской деятельности факторов, предусмотренных [статьей 346.27](consultantplus://offline/ref=8C24C21B7385D2775137B7EC6B8B0F71B1447769ECA717080A7836F017421E5AACF0A4348B6EQA7EI) Кодекса.

Пунктом 11.3.5. решения Городского собрания депутатов от 07.09.2005 значение корректирующего коэффициента (К2) базовой доходности розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети без реализации алкогольной продукции, пива, табачных изделий, установлено 0,7.

Согласно пункту 3 статьи 346.29 Кодекса налогоплательщики, осуществляющие розничную торговлю товарами через объекты организации розничной торговли площадью не более 5 кв. м, обязаны исчислять налоговую базу по ЕНВД   
с использованием физического показателя базовой доходности «торговое место»; базовая доходность составляет 9 000 рублей в месяц, а при осуществлении ими розничной торговли через данные объекты площадью свыше 5 кв. м – с использованием физического показателя базовой доходности «площадь торгового места»; базовая доходность составляет 1 800 рублей в месяц.

Площадь торгового места определяется на основании инвентаризационных   
и правоустанавливающих документов, к которым относятся любые имеющиеся   
у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети, содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом   
(договор купли - продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей) и другие документы).

В [пункте 9](consultantplus://offline/ref=C8E1FC9FCA95D3F0126AE848432AED8E5F435D0D39CCFCEF2F74E05AE803CA8EFC6E5BAD5A6D625Ca1Q3K) Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.03.2013 № 157 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации» указано, что сущность специального налогового режима в виде ЕНВД предполагает при определении величины физического показателя учет только того имущества, которое способно приносить налогоплательщику доход   
и непосредственно участвовать в облагаемой ЕНВД предпринимательской деятельности.

Согласно правовой позиции, изложенной в [Постановлении](consultantplus://offline/ref=CF5BD610144639627A3AB2D1E7B61F6A45C59297E6F8043D341BFAF35CYEQCK) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.06.2011 № 417/11, при осуществлении розничной торговли через объект, признаваемый торговым местом, физический показатель - площадь торгового места включает в себя все площади, относящиеся   
к данному нестационарному объекту торговли, в том числе и те, которые используются для приемки и хранения товара.

Как следует из документов, представленных Управлением, Заявитель зарегистрирован налоговым органом в качестве индивидуального предпринимателя 21.03.2000, состоит на учете в качестве плательщика ЕНВД с 21.03.2000 с основным видом деятельности – розничная торговля прочими пищевыми продуктами,   
не включенными в другие группировки; дополнительными видами   
деятельности – розничная торговля домашними животными и кормом для домашних животных; розничная торговля портьерами, тюлевыми занавесями и другими предметами домашнего обихода из текстильных материалов.

Заявителем представлены в налоговый орган декларации по ЕНВД за 1, 2, 3, 4 кварталы 2012 года, за 1, 2, 3, 4 кварталы 2013 года, за 1, 2, 3, 4 кварталы 2014 года.

В декларациях по ЕНВД за 1, 2, 3, 4 кварталы 2012 года Заявителем при расчете налоговой базы по виду предпринимательской деятельности розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 кв. м, указан адрес осуществления деятельности; физический показатель – торговое место; базовая доходность на единицу физического показателя   
в месяц применена в размере 9  000 рублей; величина физического показателя за 1, 2, 3, 4 кварталы – 1; сумма налога, подлежащая уплате за налоговые периоды, с учетом уплаченной суммы страховых взносов, исчислена в размере 2 118 рублей.

В декларациях по ЕНВД за 1, 2, 3, 4 кварталы 2013 года Заявителем при расчете налоговой базы по виду предпринимательской деятельности розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 кв. м, указан адрес осуществления деятельности; физический показатель – торговое место; базовая доходность на единицу физического показателя   
в месяц применена в размере 9  000 рублей; величина физического показателя за 1, 2, 3, 4 кварталы – 1; сумма налога, подлежащая уплате за налоговые периоды, с учетом уплаченной суммы страховых взносов, исчислена в размере 0 рублей.

В декларациях по ЕНВД за 1, 2, 3, 4 кварталы 2014 года Заявителем при расчете налоговой базы по виду предпринимательской деятельности розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 кв. м, указан адрес осуществления деятельности; физический показатель – торговое место; базовая доходность на единицу физического показателя в месяц применена в размере 9  000 рублей; величина физического показателя за 1, 2, 3, 4 кварталы – 1; сумма налога, подлежащая уплате за налоговые периоды, с учетом уплаченной суммы страховых взносов, исчислена в размере 0 рублей.

Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки установлено, что   
Заявитель в проверяемый период осуществлял предпринимательскую деятельность в сфере розничной торговли комбинированным кормом, зерном, семенами на арендуемых у Общества земельных участках под условными номерами 81, 81/1, 128, 129, 131, 132, расположенных на территории ярмарки «Ярмарка Южная» (далее – Ярмарка).

Как следует из жалобы Заявителя, а также из информации, представленной Управлением, земельным участкам под условными номерами 81 и 81/1, расположенным на территории Ярмарки, в дальнейшем присвоены номера 128 и 129 соответственно.

Инспекцией по результатам выездной налоговой проверки Заявителю доначислен ЕНВД за период с 01.01.2012 по 31.12.2014 в результате неправомерного применения   
Заявителем физического показателя – «торговое место», вместо физического показателя – «площадь торгового места» по земельным участкам под условными номерами № № 81, 81/1, 128, 129, 131, 132.

Как следует из информации, представленной Управлением, между   
Обществом и Заявителем в проверяемом периоде заключены договоры аренды земельных участков, содержащие идентичные условия.

Договор субаренды земельного участка от 01.01.2012, согласно которому Общество (арендатор) предоставляет Заявителю (субарендатор) во временное пользование часть земельного участка под условным номером 81 общей площадью   
22,2 кв. м, относящегося к землям населенных пунктов, для использования в целях установки киоска (павильона) легкой конструкции для организации розничной торговли; срок действия договора с 01.01.2012 по 01.12.2012.

Договор субаренды земельного участка от 01.01.2012, согласно которому  
Общество (арендатор) предоставляет Заявителю (субарендатор) во временное пользование часть земельного участка под условным номером 81/1 общей площадью 22,2 кв. м, относящегося к землям населенных пунктов, для использования в целях установки киоска (павильона) легкой конструкции для организации розничной торговли; срок действия договора с 01.01.2012 по 01.12.2012.

Договор субаренды земельного участка от 01.02.2013, согласно которому   
Общество (арендатор) предоставляет Заявителю (субарендатор) во временное пользование часть земельного участка под условным номером 128 общей площадью 32,64 кв. м, относящегося к землям населенных пунктов, для использования в целях установки киоска (павильона) легкой конструкции; срок действия договора с 01.02.2013 по 31.12.2013.

Договор субаренды земельного участка от 01.11.2013, согласно которому   
Общество (арендатор) предоставляет Заявителю (субарендатор) во временное пользование часть земельного участка под условным номером 131 общей площадью   
25,1 кв. м, относящегося к землям населенных пунктов, для использования в целях установки киоска (павильона) легкой конструкции.

Договор субаренды земельного участка от 01.01.2014, согласно которому Общество (арендатор) предоставляет Заявителю (субарендатор) во временное пользование часть земельного участка под условным номером 131 общей площадью 30,4 кв. м, относящегося к землям населенных пунктов, для использования в целях установки киоска (павильона) легкой конструкции; срок действия договора с 01.01.2014 по 30.11.2014.

Дополнительное соглашение от 14.01.2014 к договору субаренды земельного участка от 01.01.2014 1, согласно которому Общество (арендатор) сдает, а Заявитель (субарендатор) принимает во временное владение и пользование часть земельного участка, относящегося к землям населенных пунктов, для использования в целях установки киоска (павильона) легкой конструкции. В дополнительном соглашении указано, что площадь арендуемой по договору части земельного участка составляет 26,4 кв. м, торговая площадь составляет 5 кв. м, складская площадь 21,4 кв. метров.

Договор субаренды земельного участка от 01.08.2014, согласно которому Общество (арендатор) предоставляет Заявителю (субарендатор) во временное пользование часть земельного участка, относящегося к землям населенных пунктов, для использования в целях установки киоска (павильона) легкой конструкции. Общая площадь арендуемой по договору части земельного участка составляет 26,4 кв. метров.

Дополнительное соглашение от 10.08.2014 к договору субаренды земельного участка от 01.08.2014, согласно которому Общество (арендатор) сдает, а Заявитель (субарендатор) принимает во временное владение и пользование часть земельного участка под условным номером 132, относящегося к землям населенных пунктов, для использования в целях установки киоска (павильона) легкой конструкции для хранения товаров. В дополнительном соглашении указано, что площадь арендуемой по договору части земельного участка № 132 составляет 26,4 кв. м, торговая площадь составляет   
5 кв. м, складская площадь 21,4 кв. метров.

Согласно условиям вышеуказанных договоров субаренды по окончании срока действия договора субарендатор обязуется вернуть арендованное имущество по акту; сдавать арендованное имущество в субаренду только с предварительного письменного согласия арендатора; по истечении срока действия договоров и надлежащего выполнения всех его условий арендатор имеет преимущественное право   
на возобновление договора и в случае если ни одна из сторон письменно не заявит   
о расторжении договора, договор считается пролонгированным на неопределенный срок, если ни одна из сторон не заявит о его расторжении; для прекращения действия (расторжения) договора необходимо уведомление арендатора или субарендатора сторонам по договору, субарендатор обязан освободить имущество и вернуть его по акту арендатору в месячный срок со дня получения указанного уведомления; условиями договоров предусмотрена ежемесячная арендная плата.

В отношении довода Заявителя о том, что им предпринимательская деятельность по реализации товара на земельном участке под условным номером 81/1 (в последующем нумерация изменена на 129), в период с 01.01.2012 по 30.09.2013 не осуществлялась, так как указанный земельный участок предоставлен во владение и пользование Третьему лицу по договору субаренды земельного участка от 01.01.2012, Федеральная налоговая служба сообщает следующее.

Как следует из материалов, представленных Управлением, Инспекцией в порядке статьи 93.1 Кодекса в адрес Общества направлено требование от 16.02.2015   
о представлении документов (информации), касающихся деятельности Заявителя.

Общество на указанное требование Инспекции письмом от 25.02.2015  
 представило копии следующих документов: договоров субаренды земельных участков от 01.01.2012, от 01.02.2013, от 01.11.2013, от 01.01.2014, от 01.08.2014, дополнительного соглашения от 14.01.2014 к договору субаренды земельного участка от 01.01.2014, дополнительного соглашения от 10.08.2014 к договору субаренды земельного участка   
от 01.08.2014, заключенные с Заявителем; актов сверки взаимных расчетов за период   
с 01.01.2012 по 31.12.2014 между Обществом и Заявителем; реестра   
приходных – кассовых ордеров, подтверждающих внесение денежных средств в кассу Общества в качестве оплаты за аренду земельных участков за период   
с 01.01.2012 по 31.12.2014.

Заявителем с возражениями от 16.09.2015 на акт выездной налоговой проверки представлены в Инспекцию следующие документы: копия договора субаренды земельного участка от 01.01.2012, заключенного между Заявителем и Третьим лицом; копия заявления Заявителя от 01.01.2012, направленного в адрес генерального директора Общества с просьбой разрешить передачу в субаренду земельного участка Третьему лицу.

Согласно договору от 01.01.2012, Заявитель (арендатор) обязуется предоставить Третьему лицу (субарендатор) во временное пользование часть земельного участка под условным номером 81/1, относящегося к землям населенных пунктов, для использования в целях установки киоска (павильона) легкой конструкции для организации розничной торговли. Общая площадь арендуемого земельного участка составляет 22,2 кв. м, из них торговая площадь составляет 5 кв. м, складская площадь составляет 17,2 кв. метров. Договор заключается с согласия арендодателя.

В соответствии с пунктом 2.3. договора субаренды земельного участка   
от 01.01.2012, субарендатор обязан вносить арендную плату в размере и сроки, определенные договором.

Согласно пунктам 3.1. и 3.2. указанного договора за предоставленный в субаренду земельный участок Третье лицо уплачивает Заявителю сумму в размере арендных платежей, установленных Обществом. Расчеты между арендатором и субарендатором согласно условиям договора могут производится за наличный расчет, перечислением, взаимозачетом, каким - либо другим способом, не противоречащим действующему законодательству Российской Федерации.

Как следует из заявления от 01.01.2012, направленного Заявителем в адрес генерального директора Общества, Заявитель обратился с просьбой разрешить передачу Третьему лицу в субаренду земельного участка, переданного в пользование Обществом в соответствии с договором от 01.01.2012.

В рамках выездной налоговой проверки в порядке статьи 90 Кодекса Инспекцией проведены допросы свидетелей.

В ходе допроса Свидетель 1 (протокол допроса от 29.07.2015) пояснил, что является генеральным директором Общества, осуществляет управление, контроль   
и руководство за деятельностью ярмарки; Общество сдавало в субаренду Заявителю   
с 2009 года земельные участки для ведения предпринимательской деятельности; Заявитель арендовал земельные участки под условными номерами 81, 81/1 и 128   
в период с 01.01.2012 по 30.09.2013, земельные участки под условными номерами 131   
и 132 - с 01.10.2013 для реализации комбикормов и зерна; Заявитель указанные земельные участки в период с 01.01.2012 по 31.12.2014 в субаренду не сдавал, реализацию товара на земельных участках под условными номерами 81, 81/1, 128, 131, 132 осуществлял Заявитель и его сын (Третье лицо).

В ходе повторного допроса, проведенного Инспекцией, Свидетель 1 (протокол допроса от 04.08.2015) пояснил, что Заявитель в период с 01.01.2012 по 30.09.2013 арендовал земельный участок под условным номером 81/1 на территории ярмарки; реализацию товара осуществлял самостоятельно, иногда помогал сын и супруга; Третье лицо арендовало земельный участок под условным номером 81/1 на территории Ярмарки в период с 01.10.2013 по 31.01.2014.

В ходе допроса Свидетель 2 (протокол допроса от 10.08.2015) пояснил, что является индивидуальным предпринимателем; арендовал земельные участки № 130   
и № 131 на территории ярмарки, в период с 01.01.2012 по 31.12.2014 земельный участок под условным номером 81/1 (129) арендовал Заявитель или Третье лицо; реализацию товара на земельном участке под условным номером 81/1 (129) осуществляло Третье лицо; фактический период аренды с января 2012 года по ноябрь 2013 года.

В ходе допроса Свидетель 3 (протокол допроса от 30.07.2015) пояснил, что является индивидуальным предпринимателем; в январе 2014 года купил торговый киоск у Заявителя для реализации комбикорма; до января 2014 года Третье лицо осуществляло реализацию комбикорма на земельном участке № 129.

В ходе допроса Свидетель 4 (протокол допроса от 30.07.2015) пояснил, что работает продавцом у Свидетеля 2; с января 2012 года по декабрь 2012 года работал продавцом у Заявителя; на земельном участке № 129 предпринимательская деятельность осуществлялась Третьим лицом.

В ходе допроса Свидетель 5 (протокол допроса от 30.07.2015 № 14-09/16.5) пояснил, что является индивидуальным предпринимателем; арендовал земельные участки № 130 и № 131 на территории Ярмарки, реализацию товара на земельном участке № 129 осуществляло Третье лицо.

Как следует из материалов, представленных Управлением, Третье лицо зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя с 17.04.2012, состоит   
на учете в Инспекции в качестве плательщика ЕНВД с 17.04.2012 с основным видом деятельности – розничная торговля хлебом, хлебобулочными и кондитерскими изделиями; с дополнительными видами деятельности – прочая розничная торговля   
в специализированных магазинах; прочая розничная торговля пищевыми продуктами   
в специализированных магазинах; торговля автотранспортными средствами.

Третьим лицом в Инспекцию представлены декларации по ЕНВД за 2, 3, 4 кварталы 2012 года, за 1, 2, 3, 4 кварталы 2013 года.

В декларациях по ЕНВД за 2 и 3 кварталы 2012 года Третьим лицом при расчете налоговой базы по виду предпринимательской деятельности – розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 кв. м, – указан адрес осуществления деятельности, физический показатель – торговое место; базовая доходность на единицу физического показателя   
в месяц применена в размере 9  000 рублей, величина физического показателя – 1; сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, с учетом уплаченной суммы страховых взносов, исчислена в размере 2 118 рублей.

В декларации по ЕНВД за 4 квартал 2012 года Третьим лицом при расчете налоговой базы по виду предпринимательской деятельности – розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места   
в которых не превышает 5 кв. м, – указан адрес осуществления деятельности, физический показатель – торговое место, базовая доходность на единицу физического показателя   
в месяц применена в размере 9 000 рублей, величина физического показателя не указана, сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, с учетом уплаченной суммы страховых взносов, исчислена в размере 0 рублей.

В декларациях по ЕНВД за 1, 2, 3, 4 кварталы 2013 года Третьим лицом при расчете налоговой базы по виду предпринимательской деятельности – розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места   
в которых превышает 5 кв. м, – указан адрес осуществления деятельности, физический показатель – площадь торгового места, базовая доходность на единицу физического показателя в месяц применена в размере 1 800 рублей, величина физического показателя – 10, сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, с учетом уплаченной суммы страховых взносов, исчислена в размере 0 рублей.

В ходе допроса Третье лицо (протокол допроса от 05.08.2015) пояснил, что зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя 17.04.2012; с даты регистрации по осень 2013 года арендовал земельный участок на Ярмарке по договору субаренды от 01.10.2013 под условным номером 81/1 (129); с января 2012 года по сентябрь 2013 года указанный земельный участок для него арендовал Заявитель; с 01.01.2012 по 17.04.2012 реализация товара им по данному адресу не осуществлялась, после регистрации в качестве индивидуального предпринимателя осуществлял реализацию товара самостоятельно; с 01.01.2012 по 17.04.2012   
за пользование данным земельным участком производилась уплата только арендных платежей; реализацию принадлежащего Третьему лицу товара (комбинированных кормов) осуществлял на земельном участке под условным номером 81/1 (129) с апреля 2012 года; за торговый объект на земельном участке под условным номером 129 представлены декларации по ЕНВД за 2, 3, 4 кварталы 2012 года, 1, 2, 3, 4 кварталы 2013 года; договор аренды с Обществом не сохранился.

Инспекцией в адрес Третьего лица в порядке статьи 93.1 Кодекса направлено требование от 03.08.2015 о представлении документов (информации), в том числе договоров аренды, субаренды за период с 01.01.2012 по 31.12.2014   
по взаимоотношениям с Заявителем.

Третьим лицом в адрес Инспекции направлено сопроводительное письмо   
от 05.08.2015, в котором сообщается, что финансово - хозяйственные взаимоотношения с Заявителем отсутствовали и документов не имеет.

Таким образом, показания Третьего лица, содержащиеся в протоколе допроса свидетеля от 05.08.2015, противоречат информации, представленной Третьим лицом   
в сопроводительном письме от 05.08.2015.

Согласно материалам выездной налоговой проверки Инспекцией не опровергнута информация, содержащаяся в заявлении Заявителя от 01.01.2012, направленном в адрес Общества, согласно которому Заявитель просит разрешить передачу в субаренду земельного участка Третьему лицу, находящегося в ее распоряжении.

Заявителем в Управление с апелляционной жалобой на решение Инспекции   
от 30.09.2015 представлена справка Общества от 23.10.2015, подписанная директором Общества, заверенная печатью организации, согласно которой предоставленная Заявителем по договору субаренды от 01.01.2012 часть земельного участка под условным номером 81/1, относящегося к землям населенных пунктов, площадью   
22,2 кв. м, передана с согласия администрации Общества в субаренду третьему лицу для использования в целях установки киоска (павильона) легкой конструкции для организации розничной торговли.

Таким образом, налоговыми органами не опровергнуты представленные Заявителем документальные доказательства того, что в период с 01.01.2012 по 30.09.2013 предпринимательская деятельность с использованием спорного объекта под условным номером 81/1 (129) не осуществлялась.

В этой связи, Федеральной налоговой службой установлено, что в материалах выездной налоговой проверки не представлено достаточных доказательств обоснованности доначисления Заявителю ЕНВД по земельному участку под условным номером 81/1 (129) в общей сумме 133 265 рублей, в том числе: за 1 квартал 2012 года   
в размере 18 638 рублей, за 2 квартал 2012 года - 18 638 рублей, за 3 квартал   
2012 года - 18 638 рублей, за 4 квартал 2012 года - 18 638 рублей, за 1 квартал   
2013 года - 19 571 рублей, за 2 квартал 2013 года - 19 571 рублей, за 3 квартал 2013 года - 19 571 рубля, а также соответствующих суммы пени и штрафа.

Как следует из документов, представленных Управлением, и не отрицается Заявителем в жалобе, Заявителем осуществлялась предпринимательская деятельность   
по розничной торговле с использованием земельных участков под условными номерами 81, 128, 131, 132.

В отношении довода Заявителя о том, что при исчислении в проверяемом периоде ЕНВД он правомерно учитывал только торговую площадь, не включая площадь   
для хранения товара, Федеральная налоговая служба сообщает следующее.

В ходе выездной налоговой проверки установлено, что розничная торговля осуществлялась Заявителем через объекты, используемые на основании договоров субаренды земельных участков под условными номерами 81, 128, 131, 132, признаваемых торговыми местами.

Из документов, представленных Управлением, установлено, что   
Заявитель использует в предпринимательской деятельности в целях осуществления розничной торговли - земельный участок, а не здание (сооружение), являющееся объектом стационарной торговой сети; арендованные Заявителем торговые места   
не относятся к категории торговых объектов, имеющих торговые залы, в связи с чем Заявитель с учетом вышеуказанных норм Кодекса обязан исчислять налоговую базу   
по ЕНВД с использованием физического показателя базовой доходности – «площадь торгового места».

При осуществлении розничной торговли через объект, признаваемый торговым местом, физический показатель – «площадь торгового места» включает в себя все площади, относящиеся к данному объекту торговли, в том числе используемые для приемки и хранения товара.

Разделение таких помещений торговым оборудованием на торговую и складскую площади не является основанием для выделения торгового зала, поскольку отделенная часть помещения торговой точки для хранения (складирования) товара при помощи витрин, прилавков и иных переносных конструкций не может быть признана подсобным помещением, так как само понятие «помещение» предполагает его конструктивную обособленность и специальное оснащение.

Таким образом, материалами выездной налоговой проверки подтверждено, что   
Заявителем при исчислении ЕНВД за проверяемый период неправомерно применен   
в отношении земельных участков, переданных ему по договорам субаренды, физический показатель «торговое место» с базовой доходностью 9 000 рублей, поскольку исчисление ЕНВД должно производиться исходя из физического показателя – «площадь торгового места» с базовой доходностью 1 800 рублей.

Таким образом, Инспекцией правомерно произведено исчисление ЕНВД   
с применением физического показателя – «площадь торгового места», исходя   
из площади земельных участков под условными номерами 81, 128, 131, 132, переданных   
Заявителю по договорам субаренды от 01.01.2012, от 01.11.2013, от 01.01.2014,   
от 01.08.2014.

Учитывая изложенное, довод Заявителя о том, что при определении площади торгового места подлежит исключению площадь, которая используется для приемки   
и хранения товаров, является несостоятельным.

В отношении довода Заявителя о наличии у него смягчающих ответственность обстоятельств для снижения размера штрафа, которые не были учтены Инспекцией при рассмотрении материалов выездной налоговой проверки, и Управлением при рассмотрении апелляционной жалобы, и просьбы о снижении размера штрафных санкций не менее чем в восемь раз, Федеральная налоговая служба сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 112 Кодекса обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются: совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения; [иные](consultantplus://offline/ref=F048777CC2BF93363B195A48D5A43D6CB446770306B2E61DA8A825C1C3E18F0A0B6D168553BF4Ev2x2G) обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Пунктом 4 статьи 112 Кодекса определено, что обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

В соответствии с пунктом 3 статьи 114 Кодекса при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению   
не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Кодекса, предусматривающей ответственность за совершение налогового правонарушения.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации   
в Постановлении от 12.10.2010 № 3299/10 указал, что Кодекс содержит открытый перечень обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения, а также смягчающих ответственность за его совершение (статьи 111, 112 Кодекса). Такие обстоятельства устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

Согласно материалам выездной налоговой проверки Заявителя в возражениях   
от 16.09.2015 на акт проверки от 17.08.2015, представленных в Инспекцию, заявлены смягчающие ответственность обстоятельства: совершение правонарушения впервые, отсутствие умысла на совершение правонарушения, своевременная уплата налогов   
и сборов, пенсионный возраст, отсутствие неблагоприятных экономических последствий для бюджета, заболевание, тяжелое финансовое положение и частичная добровольная уплата налогов по результатам проверки.

Заявитель с возражениями от 16.09.2015 на акт проверки от 17.08.2015   
в подтверждение наличия смягчающих вину обстоятельств представил в Инспекцию копии следующих документов: удостоверения, выданного Управлением ПФР; выписки из медицинской карты б/д с указанием диагноза; справки от 16.12.2014, от 31.12.2014,   
о стоимости медицинской помощи, оказанной застрахованному лицу в рамках программы обязательного медицинского страхования; договора от 26.03.2015,   
на предоставление платных медицинских услуг; договора займа от 01.08.2015, заключенного между Заявителем и Займодавцем; договора на предоставление потребительского кредита от 20.02.2015; чеки – ордеры от 16.09.2015 об уплате НДФЛ   
и ЕНВД.

Инспекцией при вынесении решения от 30.09.2015 учтено смягчающее обстоятельство для снижения размера штрафа – совершение Заявителем правонарушения впервые и размер штрафа снижен в 2 раза до 33 229 рублей.

Заявителем в апелляционной жалобе в Управление для снижения размера штрафа в качестве смягчающих указаны аналогичные обстоятельства, как и заявленные ранее   
в возражениях от 16.09.2015 на акт проверки от 17.08.2015.

Управлением при рассмотрении апелляционной жалобы Заявителя на решение Инспекции от 03.12.2015 не дана оценка обстоятельствам, заявленным   
Заявителя в качестве смягчающих для снижения штрафа и размер штрафа оставлен   
в прежней сумме.

Федеральная налоговая служба в отношении довода Заявителя о своевременной уплате налогов и сборов в бюджет сообщает следующее.

Согласно пункту 1 [статьи 23](consultantplus://offline/ref=A085D210637F0B351648C90D8D2CF7F04DF1142F4078E89A5DD3C5EBB0C1717E84D02926319EEE24B4Y1J) Кодекса налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги. Данная обязанность в силу пункта 1 [статьи 45](consultantplus://offline/ref=A085D210637F0B351648C90D8D2CF7F04DF1142F4078E89A5DD3C5EBB0C1717E84D02926319EE824B4YAJ) Кодекса должна быть исполнена налогоплательщиком самостоятельно.

Таким образом, уплата Заявителем налога не является обстоятельством, смягчающим ответственность для снижения размера штрафа.

В соответствии с документами, представленными Заявителем в Инспекцию   
с возражениями от 16.09.2015 на акт проверки от 17.08.2015, супругом Заявителя заключен договор от 20.02.2015 с ОАО «Y» на предоставление потребительского кредита на приобретение бытовой техники; срок возврата кредита – 20.08.2015.

Кроме того, согласно договору займа от 01.08.2015, заключенному между займодавцем и Заявителем, Заявителю переданы наличные денежные средства в качестве займа; срок возврата денежных средств по договору займа от 01.08.2015, не позднее 31.12.2015.

Заявителем в Инспекцию с возражениями от 16.09.2015 на акт проверки   
от 17.08.2015 представлена выписка из медицинской карты   
б/д, Бюджетного учреждения Министерства здравоохранения и социального развития.

Кроме того, Заявитель является пенсионером, что подтверждается удостоверением, выданным Управлением ПФР.

Таким образом, Федеральной налоговой службой установлены следующие смягчающие ответственность обстоятельства, неучтенные Инспекцией при вынесении решения от 30.09.2015 и Управлением при вынесении решения от 03.12.2015: тяжелое финансовое положение, наличие заболеваний, пенсионный возраст Заявителя, что позволяет снизить размер штрафа в 8 раз.

На основании вышеизложенного, Федеральная налоговая служба, руководствуясь пунктом 3 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации, отменяет решение Инспекции от 30.09.2015 и решение Управления от 03.12.2015 в части доначисленного ЕНВД за 1, 2, 3, 4 кварталы 2012 года, 1, 2, 3 кварталы 2013 года в сумме 133 265 рублей по земельному участку под условными номерами № 81/1 (129), соответствующих сумм пени и штрафа.

В части доначисления ЕНВД за период с 01.01.2012 по 31.12.2014 по остальным земельным участкам, а также соответствующих сумм пени, Федеральная налоговая служба оставляет решение Инспекции от 30.09.2015 без изменения.

Кроме того, ФНС России, руководствуясь статьями 112 и 114 Кодекса указывает на необходимость снижения в 8 раз суммы штрафа, рассчитанного по статье 122 Кодекса по неотмененным доначислениям по ЕНВД.

Одновременно, Федеральная налоговая служба поручает Управлению осуществить контроль за перерасчетом Инспекцией Заявителю пени и штрафных санкций в соответствии с настоящим решением. О результатах перерасчета сообщить Заявителю и в Федеральную налоговую службу в срок до 30.03.2016.