

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА**

Ленина проспект, д. 32/27, Екатеринбург, 620075

<http://fasuo.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

№ Ф09-7828/18

Екатеринбург

22 ноября 2018 г.

Дело № А07-36410/2017

Резолютивная часть постановления объявлена 21 ноября 2018 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 22 ноября 2018 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:  
председательствующего Лукьянова В.А.,  
судей Вдовина Ю.В., Кравцовой Е.А.

рассмотрел в судебном заседании кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Карамова Ильшата Назифовича (ИНН: 026407828641, ОГРН: 304026418700052; далее – предприниматель Карамов И.Н., податель жалобы, налогоплательщик) на решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 21.05.2018 по делу № А07-36410/2017 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2018 по указанному делу.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы извещены надлежащим образом, в том числе публично, путем размещения информации о времени и месте судебного заседания на сайте Арбитражного суда Уральского округа.

В судебном заседании приняли участие представители:

Управления Федеральной налоговой службы по Республике Башкортостан (ИНН: 0278106440, ОГРН: 1040209030003; далее – УФНС России по Республике Башкортостан, налоговый орган) – Исмагилов А.С. (доверенность от 13.12.2017);

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 29 по Республике Башкортостан (далее – МИФНС России № 29 по Республике Башкортостан, инспекция) – Исмагилов А.С. (доверенность от 25.12.2017), Катлугильдина Л.Ф. (доверенность от 09.01.2018), Фаизова Г.Г. (доверенность от 09.01.2018).

Предприниматель Карамов И.Н. обратился в Арбитражный суд Республики Башкортостан с заявлением об оспаривании решения УФНС России по Республике Башкортостан от 10.10.2017 № 341/17 по апелляционной жалобе предпринимателя Карамова И.Н. на решение инспекции от 04.07.2017 № 15 о привлечении к налоговой ответственности.

На основании статьи 51 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации определением суда к участию в деле в качестве третьих

лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены МИФНС России № 29 по Республике Башкортостан, индивидуальный предприниматель Карамова Гульнара Фарзавиевна (далее – предприниматель Карамова Г.Ф., Контрагент налогоплательщика).

Решением арбитражного суда первой инстанции от 21.05.2018 (судья Валеев К.В.) в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2018 (судьи Скобелкин А.П., Бояршинова Е.В., Костин В.Ю.) решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В кассационной жалобе налогоплательщик просит указанные судебные акты отменить, дело направить на новое рассмотрение, ссылаясь на нарушения норм материального права, на несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам дела.

Податель жалобы настаивает на необоснованности оспоренного решения налогового органа, поскольку налогоплательщиком представлены необходимые документы, подтверждающие самостоятельную предпринимательскую деятельность предпринимателя Карамовой Г.Ф.

Налогоплательщик полагает, что вывод судов о получении подателем жалобы необоснованной налоговой выгоды в виде занижения суммы полученного дохода противоречит имеющимся в материалах дела доказательствам.

Предприниматель Карамов И.Н. указывает на то, что судами не дано совокупной оценки доводам налогоплательщика, опровергающим выводы УФНС России по Республике Башкортостан, в частности, относительно раздельного ведения хозяйственной деятельности подателем жалобы и предпринимателем Карамовой Г.Ф., хранения товара на разных этажах в магазинах «Волшебник», получения заработной платы работниками магазина непосредственно от своего работодателя.

По мнению налогоплательщика, ссылка судов на учётную политику предпринимателя Карамовой Г.Ф. является ошибочной.

В обоснование своей позиции податель жалобы утверждает о неверном расчете доначисленных налогов.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган указал на то, что судебные акты судов первой и апелляционной инстанций являются законными и обоснованными, отмене или изменению не подлежат.

Письменные мотивированные отзывы на кассационную жалобу МИФНС России № 29 по Республике Башкортостан, предприниматель Карамова Г.Ф. в материалы дела не представили.

Законность обжалуемых судебных актов проверена судом кассационной инстанции на основании статей 274, 284, 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе.

Как следует из материалов дела и установлено судами при рассмотрении спора, МИФНС России № 29 по Республике Башкортостан в отношении предпринимателя Карамова И.Н. проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в

бюджет налогов и сборов за период с 01.01.2013 по 31.12.2014. По итогам названной проверки 28.12.2016 составлен акт № 45, на основании которого инспекцией 04.07.2017 вынесено решение № 15 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Указанным решением подателю жалобы доначислены спорные суммы налога на добавленную стоимость (далее – НДС), налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), за неуплату НДС, НДФЛ начислены соответствующие пени и штраф по статье 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) с учетом статей 112, 114 НК РФ.

Решением УФНС России по Республике Башкортостан от 10.10.2017 № 341/17 названное решение МИФНС России № 29 по Республике Башкортостан отменено и принято новое решение, которым доначислены спорные суммы НДС, НДФЛ, за неуплату НДС, НДФЛ начислены соответствующие пени и штраф по статье 122 НК РФ с учетом статей 112, 114 НК РФ.

Основанием для привлечения предпринимателя Карамова И.Н. к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа, доначисления НДФЛ и НДС, соответствующих сумм пени, послужил вывод УФНС России по Республике Башкортостан о получении подателем жалобы в 2014 году необоснованной налоговой выгоды в виде занижения суммы полученного дохода от реализации детских товаров при осуществлении розничной торговли в магазинах «Волшебник», расположенных по адресам: г. Нефтекамск, ул. Николо-Березовское шоссе, 3, г. Бирск, ул. Мира, 143, г. Туймазы, ул. 70 лет Октября, 1/1, с учетом установленных в ходе проверки обстоятельств, свидетельствующих о создании и использовании налогоплательщиком при участии предпринимателя Карамовой Г.Ф. схемы дробления бизнеса с целью уменьшения размера налоговых обязательств по НДС и НДФЛ за 2014 год.

Полагая, что оспариваемое решение нарушает права и законные интересы налогоплательщика, последний обратился в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Суды первой и апелляционной инстанций, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходили из правомерности решения налогового органа, поскольку совокупность установленных обстоятельств в их взаимной связи свидетельствует о получении подателем жалобы необоснованной налоговой выгоды и уменьшении налоговой базы по НДС, НДФЛ, путем формального разделения бизнеса на предпринимателя Карамова И.Н. (общая система налогообложения) и на взаимозависимого Контрагента налогоплательщика (упрощенная система налогообложения, далее – УСНО).

Данные выводы судов соответствуют установленным по делу фактическим обстоятельствам, материалам дела и действующему налоговому законодательству Российской Федерации, а также практике его применения на основании следующего.

В силу пункта 1 статьи 221 НК РФ индивидуальные предприниматели при исчислении налоговой базы по НДФЛ имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими

и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 23, пункта 1 статьи 346.14 НК РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги. При применении УСНО объектом налогообложения признаются: доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов.

В соответствии с пунктом 4 статьи 346.13 НК РФ если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьей 346.15 НК РФ и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 НК РФ, превысили 60 миллионов рублей и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктами 3 и 4 статьи 346.12 и пунктом 3 статьи 346.14 НК РФ, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение УСНО с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

Согласно ст. 346.11, 346.26 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСНО, не признаются налогоплательщиками НДС (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом). Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, не признаются налогоплательщиками НДС (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Судами первой и апелляционной инстанций установлено, что в проверяемый период предприниматель Карамов И.Н. осуществлял розничную торговлю детскими товарами в магазинах «Волшебник», расположенных в городах Нефтекамск, Октябрьский, Бирск, Туймазы, Нижнекамск, в том числе по перечисленным выше адресам.

Вместе с тем в ходе налоговой проверки, судами установлено и в оспариваемом решении УФНС России по Республике Башкортостан сделаны выводы о получении подателем жалобы в 2014 году необоснованной налоговой выгоды в виде занижения суммы полученного дохода от реализации детских товаров, а также о создании и использовании налогоплательщиком при участии предпринимателя Карамовой Г.Ф. схемы дробления бизнеса с целью уменьшения размера налоговых обязательств по НДС и НДФЛ за указанный период. Основанием к таким выводам налогового органа явились обстоятельства, отраженные в оспоренном решении УФНС России по Республике Башкортостан и решении инспекции, которое обжаловано предпринимателем Карамовым И.Н. в налоговом органе, а именно:

- между налогоплательщиком и предпринимателем Карамовой Г.Ф. заключены договоры аренды в отношении, в том числе спорных торговых площадей. Ни одна из арендованных Контрагентом налогоплательщика площадей у предпринимателя Карамова И.Н. фактически не представляла собой самостоятельную торговую точку с автономной, независимой от других системой организации торговли. Фактически использовалась вся торговая

площадь, то есть торговые площади подателя жалобы и предпринимателя Карамовой Г.Ф. не были обособлены друг от друга. Поступления арендной платы за 2013, 2014 годы от сдачи в аренду торговой площади в нежилом помещении, расположенном, в частности, по адресу: г. Туймазы, ул.70 лет Октября, д. 1/1, от Контрагента налогоплательщика не установлены;

- в 2013 году предприниматель Карамова Г.Ф. при осуществлении финансово-хозяйственных взаимоотношений с подателем жалобы применяла специальные налоговые режимы в виде единого налога на вмененный доход, в 2013, 2014 годах применяла УСНО с объектом налогообложения «доходы минус расходы», в период с 01.01.2013 по 31.12.2014 налоговая отчетность ею не представлялась, согласно представленному в инспекцию её ответу от 05.08.2016 № 15432;

- согласно фискальным отчетам предпринимателя Карамовой Г.Ф. выручка от реализации продукции в 2014 году составила 57 562 670 руб. (в том числе НДС), доходы составили 56 563 048 руб., расходы – 53 520 932 руб. Таким образом, в случае осуществления Контрагентом налогоплательщика деятельности по розничной торговле детскими товарами во всех магазинах «Волшебник», выручка от реализации превысила бы установленный лимит и предприниматель Карамова Г.Ф. утратила бы право на применение специального налогового режима в виде УСНО;

- при исследовании финансово-хозяйственных взаимоотношений Контрагента налогоплательщика и проверяемого предпринимателя Карамова И.Н., установлено, что они носили формальный характер, при котором инициатором и выгодоприобретателем является податель жалобы;

- в проверяемый период в магазинах «Волшебник», расположенных по спорным адресам, розничную торговлю детскими товарами осуществлял предприниматель Карамов И.Н., также по вышеуказанным адресам осуществляла розничную торговлю детскими товарами и предприниматель Карамова Г.Ф. Согласно проведенному анализу фискальных отчетов, движения денежных средств по расчетному счету, установлено, что в 2014 году с 20 кв.м. торговой площади Контрагентом налогоплательщика было реализовано детских товаров через указанный магазин для налогоплательщика на сумму 57 562 670,28 руб., при этом выручка подателя жалобы от реализации товаров с торговой площади 1 026,6 кв.м. составила 101 540 095 руб.;

- предприниматель Карамова Г.Ф. самостоятельно предпринимательскую деятельность не осуществляла. Установлена взаимозависимость между предпринимателем Карамовым И.Н. и подконтрольным Контрагентом налогоплательщика. В ходе проверки установлено, что податель жалобы и предприниматель Карамова Г.Ф. являются супругами, расчетные счета предпринимателей открыты в одном и том же кредитном учреждении, наличие доверенностей на работников налогоплательщика на право распоряжаться расчетным счетом Контрагента налогоплательщика, снятие денежных средств с расчетного счета предпринимателя Карамовой Г.Ф. работниками подателя жалобы;

- деятельность по розничной торговле от имени предпринимателя Карамовой Г.Ф. осуществлялась только по адресам деятельности

налогоплательщика (как по адресу деятельности предпринимателя, так и по адресам его структурных подразделений), осуществление деятельности Контрагента налогоплательщика и подателя жалобы под одной вывеской. Собственником части, в том числе спорных помещений с общей площадью 1 046,6 кв.м., является предприниматель Карамов И.Н. На момент осмотра на первом и втором этажах отдельно выделенных торговых площадей предпринимателя Карамовой Г.Ф. не установлено. В ходе осмотра была проведена видеосъемка, контрольно-кассовые аппараты, зарегистрированные на Контрагента налогоплательщика, в ходе осмотра не выявлены, самостоятельная предпринимательская деятельность предпринимателя Карамовой Г.Ф. не установлена (протоколы осмотра от 28.03.2016 № 28, 14.07.2016 № 42);

- факт осуществления деятельности Контрагента налогоплательщика и подателя жалобы в проверяемом периоде под одной вывеской магазина «Волшебник» также подтверждается свидетельскими показаниями сотрудников налогоплательщика, предпринимателя Карамовой Г.Ф. и покупателей продукции предпринимателя Карамова И.Н. (протоколы допроса от 10.05.2016 № 164, от 26.04.2016 № 155, от 14.08.2016 № 355, от 16.08.2016 № 351, от 23.08.2016 № 348, от 16.08.2016 № 354, от 14.08.2016 № 352, от 24.10.2016 № 366, от 16.09.2016 № 350, от 26.04.2016 № 111, от 25.04.2016 № 105, от 25.04.2016 № 106, от 26.04.2016 № 112, от 25.04.2016 № 107).

- из свидетельских показаний работников налогоплательщика и предпринимателя Карамовой Г.Ф. Тимиртдинова О.С, Тагирова И.Г., Мирзаянов А.М., Янгирова Л.Н., Якупова И.Р., Миниева Г.Ш. Шляпкина А.А., Тимирова А.Р., Шляпкиной А.А., Ахметовой Л.И., Шамигуловой С.З., Бардишюнайте А.В., Саетовой А.И., Ганцевой Д.А., Тагировой Л.М., Набиевой А.Ф., Иликбаевой О.П., Мадыровой Т.И., Какадий Л.А., Михайловой А.Д., Сальниковой Е.В., Казыхановой Л.Р., Андреевой А.А., Вахитовой А.В. следует, что они являлись работниками предпринимателя Карамова И.Н., персонал магазина «Волшебник» не разделялся на сотрудников налогоплательщика и предпринимателя Карамовой Г.Ф., как при выполнении должностных обязанностей, так и при получении заработной платы, Контрагент налогоплательщика не осуществляла предпринимательскую деятельность в магазинах «Волшебник», общая площадь магазинов не была разделена на торговые площади подателя жалобы и торговые площади предпринимателя Карамовой Г.Ф. Руководящий состав контролировал и руководил всеми сотрудниками структурных подразделений магазина «Волшебник», в том числе сотрудниками предпринимателя Карамовой Г.Ф., что свидетельствует о формальности разделения их деятельности;

- многие работники налогоплательщика не знали, что Карамова Г.Ф. являлась индивидуальным предпринимателем, либо не знали, какие виды деятельности осуществлялись ею;

- всеми продавцами-консультантами магазина «Волшебник» в г. Нефтекамске руководил администратор Пазынюк О.А., которая являлась согласно сведениям 2-НДФЛ работником предпринимателя Карамова И.Н.. В магазине «Волшебник» в г. Бирске – администратор Вахитова Анна

Владимировна, которая являлась согласно сведениям 2-НДФЛ работником налогоплательщика.

Кроме того, на основании пункта 2 статьи 346.14 НК РФ расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. В целях главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» оплатой товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав признается прекращение обязательства налогоплательщика – приобретателя товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав.

Согласно пункту 2 статьи 346.16 НК РФ расходы, указанные в пункте 1 статьи 346.16 НК РФ, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 Налогового кодекса, а именно расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового, оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В связи с тем, что предприниматель Карамова Г.Ф. в ходе проведения выездной налоговой проверки книги учета доходов и расходов, а также первичные документы, подтверждающие полученные доходы и произведенные расходы на требования, направленные в ее адрес, не представила, то расходы были определены на основании первичных документов, полученных от поставщиков предпринимателя Карамовой Г.Ф., которые были установлены по результатам анализа движения денежных средств по расчетному счету.

Проведенный УФНС России по Республике Башкортостан анализ счетов предпринимателя Карамовой Г.Ф. показал, что материальные расходы, в частности, расходы по оплате приобретенных товаров отсутствовали, то есть перечисление денежных средств на расчетный счет поставщиков отсутствует. Вместе с тем фактически в 2013 году предприниматель Карамова Г.Ф. по имеющимся расчетным счетам производила погашение кредитного договора и начисленных текущих процентов по кредитному договору.

Относительно значительной части поставщиков, а именно: обществ с ограниченной ответственностью «Фортуна», «Первая Экспедиционная Компания», «Транспортная Компания «КИТ», «САТОРИ», «КингСтайл», «БашАвтоТехника», «Камелия», «КингСтайл», индивидуальных

предпринимателей Суходольской О.Е., Баймухаметова Н.С., Салкиной Е.Г., Халиуллина Р.Р., Смирновой И.Н., Сибаковой И.В., Насырова Г.Я., Скидановой Л.Е., Габдразаковой Г.Р. и прочих, расходы не были учтены в связи с тем, что по расчетному счету предпринимателя Карамовой Г.Ф. оплата в их адрес отсутствует, а первичные документы, подтверждающие полученные доходы и произведенные расходы, и книги учета доходов и расходов на требования, направленные в ее адрес не были представлены.

Таким образом, расчет налоговых обязательств предпринимателя Карамова И.Н. налоговым органом произведён на основании представленных налогоплательщиком документов, с учётом установленных в ходе выездной налоговой проверки и доказанных обстоятельств, не противоречит требованиям налогового законодательства.

Доказательств, опровергающих расчёты УФНС России по Республике Башкортостан, в материалы дела предпринимателем Карамовым И.Н. не представлено.

В целом выводы судов первой и апелляционной инстанций подробно мотивированы, соответствуют содержанию исследованных судами доказательств и норм материального права, регулирующих спорные правоотношения, и не вызывают у кассационного суда сомнений в их законности и обоснованности.

Принимая во внимание совокупность доказательств, свидетельствующих о неправомерном занижении подателем жалобы суммы полученного дохода от реализации детских товаров при осуществлении розничной торговли, создании и использовании налогоплательщиком при участии предпринимателя Карамовой Г.Ф. схемы дробления бизнеса с целью уменьшения размера налоговых обязательств по НДС и НДФЛ за 2014 год, суды пришли к правильному выводу о правомерности оспоренного решения УФНС России по Республике Башкортостан.

Учитывая изложенное, суды обоснованно отказали в удовлетворении заявленных требований предпринимателя Карамова И.Н. о признании недействительным решения УФНС России по Республике Башкортостан от 10.10.2017 № 341/17 по апелляционной жалобе налогоплательщика на решение инспекции от 04.07.2017 № 15 о привлечении к налоговой ответственности по статье 122 НК РФ.

При рассмотрении спора имеющиеся в материалах дела доказательства исследованы судами первой и апелляционной инстанций в совокупности по правилам, предусмотренным статьями 67, 68 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, им дана правовая оценка согласно статье 71 названного Кодекса. В силу частей 1, 2 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации имеющие правовое значение для дела обстоятельства определены судами с учетом существа спора, на основании доводов и возражений лиц, участвующих в деле, в соответствии с подлежащими применению нормами права.

Все аргументы предпринимателя Карамова И.Н., приведённые в кассационной жалобе, были предметом рассмотрения судами и им дана надлежащая правовая оценка, при этом иное толкование подателем жалобы

положений законодательства, а также иная оценка обстоятельств рассматриваемого дела не свидетельствуют о нарушении судами норм права, а потому не опровергают правильность выводов судов первой и апелляционной инстанций, а направлены на переоценку положенных в их основу доказательств, в связи с чем не могут быть приняты во внимание судом кассационной инстанции (статья 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Обжалуемые судебные акты соответствуют нормам материального права, а содержащиеся в них выводы – установленным по делу фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам.

Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу части 4 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации безусловным основанием для отмены судебных актов, не выявлено.

С учетом изложенного обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения, кассационная жалоба – без удовлетворения.

Руководствуясь статьями 286, 287, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

#### П О С Т А Н О В И Л:

решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 21.05.2018 по делу № А07-36410/2017 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.08.2018 по указанному делу оставить без изменения, кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Карамова Ильшата Назифовича – без удовлетворения.

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

Председательствующий

В.А. Лукьянов

Судьи

Ю.В. Вдовин

Е.А. Кравцова