

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-КАВКАЗСКОГО ОКРУГА****Именем Российской Федерации****ПОСТАНОВЛЕНИЕ**
арбитражного суда кассационной инстанции

г. Краснодар

Дело № А32-51424/2017

26 сентября 2018 года

Резолютивная часть постановления объявлена 25 сентября 2018 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 26 сентября 2018 г.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа в составе председательствующего Черных Л.А., судей Дорогиной Т.Н. и Драбо Т.Н., при участии в судебном заседании от заявителя – индивидуального предпринимателя Дорохина Владимира Ивановича (ИНН 231300147642, ОГРН 307231321400090) – Крюкова В.В. (доверенность от 11.01.2018), от заинтересованного лица – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Краснодарскому краю (ИНН 2313019317, ОГРН 1042307968834) – Козбановой Н.Н. (доверенность от 16.06.2017), рассмотрев кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Дорохина Владимира Ивановича на решение Арбитражного суда Краснодарского края от 03.05.2018 (судья Купреев Д.В.) и постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.07.2018 (судьи Герасименко А.Н., Стрекачев А.Н., Сулименко Н.В.) по делу № А32-51424/2017, установил следующее.

Индивидуальный предприниматель Дорохин В.И. (далее – предприниматель, налогоплательщик) обратился в арбитражный суд с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Краснодарскому краю (далее – инспекция) о признании недействительным решения от 17.05.2017 № 7 в части начисления 4 400 455 рублей налога по упрощенной системе налогообложения (далее – УСН), 1 053 358 рублей пеней и 880 091 рубля штрафа.

Решением суда от 03.05.2018, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции от 10.07.2018, в удовлетворении требования отказано.

Судебные акты мотивированы тем, что отношения ИП Дорохина В.И. и его супруги ИП Дорохиной С.Н. направлены на реализацию схемы совместной деятельности взаимосвязанных лиц путем формального выделения части оборотных средств с использованием статуса взаимозависимого предпринимателя (в данном случае ИП Дорохиной С.Н.) без реальной деловой цели.

В кассационной жалобе предприниматель просит решение суда и постановление суда апелляционной инстанции отменить, принять новый судебный акт об удовлетворении требований.

Заявитель кассационной жалобы указывает на необходимость расчета УСН за вычетом ЕНВД, поскольку иной подход приводит к искажению реальной величины налоговых обязанностей предпринимателя. ИП Дорохин В.И. и ИП Дорохина С.Н. осуществляют отдельную предпринимательскую деятельность в арендуемых помещениях, о чем свидетельствует следующее: разделение торговых залов произведено путем заключения отдельных договоров аренды помещений, плату за которые предприниматели осуществляли самостоятельно; оборудование для выкладки товара разделено между предпринимателями, каждый из которых использовал принадлежащие ему витрины для продажи собственного товара; дизайн и внутренняя отделка помещений предпринимателей разделены; у каждого предпринимателя имелись отдельные кассовые ящики для хранения выручки, компьютеры, чекопечатающие машины; у каждого магазина имеются разные входы с отдельными вывесками; хранение товара в подсобных помещениях осуществлялось на отдельных стеллажах, с четким визуальным и пространственным отделением товаров. Заключение договора безвозмездного пользования не свидетельствует о получении предпринимателем необоснованной налоговой выгоды. Ассортимент товаров, реализуемых ИП Дорохиным В.И. и ИП Дорохиной С.Н., существенно отличается. Считает необоснованным вывод суда о зачислении выручки в полном объеме на счета ИП Дорохина В.И. Налогоплательщик и его супруга осуществляют отдельную друг от друга самостоятельную предпринимательскую деятельность.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить судебные акты без изменения как законные и обоснованные, а кассационную жалобу – без удовлетворения.

В судебном заседании представители лиц, участвующих в деле, поддержали доводы, изложенные в кассационной жалобе и отзыве на нее.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа, изучив материалы дела, доводы кассационной жалобы и отзыва на нее, заслушав представителей лиц, участвующих в деле, проверив законность и обоснованность судебных актов, считает, что жалоба удовлетворению не подлежит по следующим основаниям.

Суд установил и материалами дела подтверждается, что инспекция провела выездную налоговую проверку предпринимателя за период с 01.01.2013 по 31.12.2015, по результатам которой составила акт от 27.03.2017 № 5 и вынесла решение от 17.05.2017 № 7 о начислении в том числе 4 400 455 рублей налога по УСН, 1 053 358 рублей пеней и

1 760 182 рублей штрафа по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю от 28.08.2017 № 22-13-1349 решение инспекции от 17.05.2017 № 7 отменено в части.

Предприниматель обжаловал решение инспекции в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении требования, судебные инстанции обоснованно исходили из следующего.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД) для отдельных видов деятельности может применяться в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли и розничной торговли, через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети (подпункты 6, 7 пункта 2 статьи 346.26 Кодекса).

К розничной торговле в целях главы 26.3 Кодекса относится предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами как за наличный, так и безналичный расчет по договорам розничной купли-продажи, независимо от категории покупателей (физическим или юридическим лицам) реализуемых товаров.

В статье 346.27 Кодекса приведены определения основных понятий, используемых для целей обложения ЕНВД. Так, стационарная торговая сеть – это торговая сеть, расположенная в предназначенных и (или) используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям. Стационарная торговая сеть, имеющая торговые залы, – торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны. Стационарная торговая сеть, не имеющая торговых залов, – торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К данной категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски, торговые автоматы и другие аналогичные объекты. Магазин – специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и

обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже.

Вывод о наличии самостоятельного объекта организации торговли может быть сделан судом только на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов (пункт 12 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»).

К инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

Суд установил и материалами дела подтверждается, что в проверяемом периоде предприниматель совмещал две системы налогообложения – ЕНВД и УСН. ЕНВД применялся в отношении деятельности по розничной торговле обувью, сумками, ремнями через объекты стационарной торговой сети (торговые залы) в магазинах «Sinta», «Rieker/Ессо», «Sinta/Gamma». УСН применялась в отношении деятельности по сдаче в аренду имущества и производству обуви.

Суд согласился с доводом инспекции о нарушении предпринимателем статей 346.26, 346.27 Кодекса и неправомерном применении в проверяемый период системы налогообложения в виде ЕНВД по виду деятельности «розничная торговля», установил, что он осуществлял розничную торговлю обувью, косметикой для обуви, аксессуарами в торговой точке, расположенной в торгово-развлекательном комплексе «Красная площадь» (Краснодар, Дзержинского, 100, магазин «Sinta»), а также в магазинах «Rieker/Ессо», «Sinta/Gamma», расположенных по адресу: Армавир, Воровского, 69.

В этих же торговых залах осуществляет аналогичный вид деятельности ИП Дорохина С.Н., являющаяся супругой предпринимателя. Эта взаимозависимость по признаку родства оказала непосредственное влияние на условия и экономические результаты деятельности указанных лиц.

Предприниматель зарегистрирован в качестве налогоплательщика в 2004 году, спорный период представлял декларации по УСН, где указывал доходы от сдачи в аренду помещений и от реализации изготавливаемой обуви. При этом обувь реализовывалась только супруге (ИП Дорохиной С.Н.). С 2009 года предприниматель сдает в аренду супруге часть торгового зала, расположенного по адресу: Кропоткин, Базарная 8/24, а помещение, используемое для изготовления обуви, расположенное по адресу: Кропоткин, Базарная/пер. Базарный, 8/24, арендует у ИП Дорохиной С.Н.

ИП Дорохина С.Н. с 2009 года работает управляющим у ИП Дорохина В.И., с 2015 года также является директором ТД «Владимирский» (г. Кропоткин), принадлежащего ИП Дорохину В.И.

Деятельность в ТРК «Красная площадь» (Краснодар, Дзержинского, 100, магазин «Sinta») осуществляется ИП Дорохиным В.И. на основании договоров аренды, заключенных с АО «Рамо-М» на общую площадь помещения 170 кв. м, торговая площадь из которых составляет 149 кв. м, складские помещения не указаны.

Одновременно (в одни и те же даты) с АО «Рамо-М» и ИП Дорохиной С.Н. заключены договоры аренды помещения общей площадью 170 кв. м, торговая площадь из которых составляет 65 кв. м, складские помещения не указаны.

Арендуемые супругами помещения представляют собой единую площадь, конструктивно не разделенную между ними на отдельные торговые помещения. В экспликации к поэтажному плану здания указана комната под номером 231 с площадью 1055 кв. м.

Осмотром инспекцией помещения (протокол от 15.02.2016 № 041406) зафиксировано, что торговые залы конструктивно не выделены. Реализуемые товары находятся в общем торговом зале площадью 214 кв. м. Продажа обуви, сумок и аксессуаров к ним осуществляются с применением чекопечатающих машин, в которых указан адрес: Дзержинского, 100, 2-й этаж. Скидка (10%) предоставляется после покупки на сумму 5 тыс. рублей и более на покупки в магазине «Sinta», а не на закупленный товар у кого-либо из предпринимателей. Покупатели магазина обслуживаются в одном торговом зале, независимо от того, чей товар они покупали, а также консультировались на всей территории магазина одними и теми же продавцами и работниками, независимо от того, у кого они трудоустроены.

В протоколе от 26.09.2016 № 4304 зафиксировано выделение разными цветами прилавков со стеллажами обуви, а также наличие двух входов с реквизитами предпринимателей.

Оценивая представленные в материалы дела доказательства в их совокупности и взаимосвязи, судебные инстанции сделали вывод об отсутствии у арендуемых предпринимателями помещений признаков самостоятельных объектов торговли (магазинами). Последние технически и организационно не обособлены друг от друга, используются в торговле для реализации обуви, имеют общий торговый зал, который капитальными или временными перегородками не разделен.

Суд учел показания товароведа ИП Дорохиной С.Н. в магазине «Sinta» Егоровой А.П., объяснения самого предпринимателя о том, что в данном торговом объекте заявитель осуществлял розничную торговлю обувью, сумками и косметикой для обуви, а предприниматель Дорохина С.Н. осуществляла только розничную торговлю обувью, при этом вход в торговый зал для покупателей являлся общим, так как торговые залы конструктивно не разделены на самостоятельные торговые точки, товар (обувь) размещался по всему торговому залу площадью 214 кв. м. и только после проведенного осмотра (15.02.2016) товар был размещен по зонам в пределах площадей каждого из предпринимателей, что зафиксировано при повторном осмотре, но без конструктивного раздела магазина на самостоятельные торговые точки.

Деятельность ИП Дорохина В.И. по розничной торговле обувью, сумками, средствами по уходу за обувью по адресу: Армавир, Воровского, 69 (магазины «Rieker/Ессо», «Sinta/Gamma») осуществляется на основании договора аренды, заключенного с ЗАО «Пилот», по условиям которого передаваемая площадь составляет 200 кв. м. без выделения торговой и складской площади. Из дополнения к указанному договору следует, что торговая площадь помещения составляет 132 кв. м.

По требованию инспекции к ЗАО «Пилот» о предоставлении указанного дополнения к договору аренды запрашиваемый документ не представлен.

ИП Дорохин В.И. и ЗАО «Пилот» также заключили договор аренды в отношении площади 198,8 кв. м. без выделения торговой и складской площадей и дополнительное соглашение к нему, из которых следует, что в составе передаваемого в аренду помещения торговая площадь составляет 68,68 кв. м.

Одновременно с ИП Дорохиным В.И. (в те же даты) договоры аренды с ЗАО «Пилот» заключил и ИП Дорохина С.Н..

Суд проанализировал экспликацию из технического паспорта дома № 69 по улице Воровского в городе Армавире, установил, что в нем расположено помещение № 493 – магазин площадью 278,7 кв. м. Осмотр магазинов «Rieker/Ессо» и «Sinta/Gamma» по указанному адресу (протоколы осмотра от 02.06.2016 № 043813, 07.06.2016 № 045300) показал, что в помещениях осуществляют деятельность ИП Дорохин В.И. и

ИП Дорохина С.Н. Товар с ценниками предпринимателей выставлен по торговому залу вразброс. Магазин имеет один склад, где хранятся товары обоих предпринимателей. Торговая площадь не разделена, покупатели магазина обслуживаются в одном торговом зале, независимо от того, чей товар они покупали, а также консультировались и обслуживались на всей территории магазина одними и теми же продавцами.

Из движения денежных средств по расчетным счетам налогоплательщика следует, что он оплачивал приобретенное торговое оборудование, проведение отделочных и ремонтных работ в помещениях, арендуемых обоими предпринимателями. Оборудование, принадлежащее налогоплательщику, безвозмездно использовалось его супругой, что расценено как доказательство затрат на его приобретение, установку и текущий ремонт исключительно предпринимателем.

В ходе допроса ИП Дорохина С.Н. не смогла пояснить, каким образом закупается товар и кто является ее поставщиками (в данном случае единственный поставщик).

Данные обстоятельства в совокупности расценены судом как организация и ведение совместной, единой деятельности по реализации обуви и согласованность действий супругов, направленных на минимизацию налоговых обязательств путем создания формальных условий соответствия требованиям для применения ЕНВД в спорных магазинах.

Факт реализации ИП Дорохиной С.Н. обуви, изготовленной ИП Дорохиным В.И., расценен судом в качестве свидетельствующего об идентичности товаров и указывающего на сомнительность операций, связанных с формальной сменой собственника товара при фактической реализации покупателям через торговые площади налогоплательщика. ИП Дорохин В.И., имея в распоряжении арендованные площади, используемые под обувные магазины, располагал возможностью самостоятельно реализовывать обувь собственного производства. Однако, продавал данную обувь супруге (ИП Дорохиной С.Н.) для дальнейшей реализации этой же обуви в магазинах, арендуемая площадь которых преимущественно находится в пользовании самого предпринимателя.

Судебные инстанции также учли заключение только ИП Дорохиным В.И. договоров на инкассацию денежных средств, что свидетельствует о том, что вся сдаваемая в инкассацию выручка перечислялась на его расчетные счета, ИП Дорохиной С.Н. выручка от магазинов не поступала, а имело место пополнение расчетного счета; анализ расчетных счетов предпринимателей за весь проверяемый период показал закупку товара в основном только ИП Дорохиным В.И. (оборот значительного объема денежных средств происходил по расчетному счету налогоплательщика в сравнении с расчетным счетом ИП Дорохиной С.Н.); заключение ИП Дорохиным В.И. договоров и оплату услуг связи и

Интернета, в то время как ИП Дорохина С.Н. аналогичные услуги не потребляла; наличие в каждом магазине одной кассы, осуществление у обоих предпринимателей трудовой деятельности одних и тех же кассиров; хранение товаров супругов на одном складе; показания кассира магазина «Sinta» (г. Краснодар) Самохиной (Игушкиной) Е.Л. о сдаче денежных средств Дорохину А.В. (управляющий магазин, сын предпринимателей); выдачу ИП Дорохиным В.И. Кочергиной А.В. (директор магазина «Rieker/Ессо» (г. Армавир)) и Майской Л.А. (управляющая магазином «Sinta/Gamma» (г. Армавир)) доверенностей на предъявление или получение расчетных документов, денежных чеков, документов для осуществления кассовых операций, сдачу денежных средств в банк; из семи человек, работающих в магазине «Sinta» (г. Краснодар), трое работников получают зарплату одновременно у обоих предпринимателей (функции продавцов в магазине «Sinta» выполняли работники ИП Дорохина В.И. при отсутствии разделения торговых залов); показания бухгалтера Студенкиной В.Н. о ведении ею бухгалтерского учета ИП Дорохина В.И. и по совместительству ИП Дорохиной С.Н.; совместную организацию процесса торговли обоими предпринимателями; позиционирование магазинов «Sinta» (г. Краснодар), «Sinta/Gamma» и «Rieker/Ессо» (г. Армавир) в чекопечатающих машинах и в вывеске как единого торгового предприятия (единая система скидок при предъявлении дисконтных карт, совместное использование всей торговой площади магазина, работа сотрудников отдела единым коллективом), а также показания ИП Дорохина В.И., ИП Дорохиной С.Н. и Дорохина А.В.

Суд отклонил доводы о расходах ИП Дорохиной С.Н. на содержание спорного имущества, о самостоятельном получении выручки из магазинов как документально неподтвержденный.

Аргументы налогоплательщика о разделении торговых залов отделкой и дизайном помещений отклонены судом с указанием на то, что торговые площади функционально не разделяют торговую площадь, а являются благоустройством помещения.

Исследовав и оценив в совокупности представленные в материалы дела доказательства и доводы участвующих в деле лиц, судебные инстанции сочли, что сама по себе регистрация Дорохиной С.Н. индивидуальным предпринимателем не является доказательством ведения ею самостоятельного бизнеса, а лишь свидетельствует о наличии такого статуса и использовании его при фактической направленности на снижение налоговой нагрузки для ИП Дорохина В.И. за счет формального соблюдения условий для применения ЕНВД. Отношения предпринимателей позволили реализовать схему по совместной деятельности взаимосвязанных лиц путем формального выделения части

оборотов бизнеса с использованием статуса взаимозависимого предпринимателя (в данном случае ИП Дорохиной С.Н.) без реальной деловой цели.

Искусственное уменьшение площади торговых помещений и создание условий предпринимателями для применения специального режима налогообложения в виде ЕНВД позволило минимизировать налоговые платежи, и, следовательно, получить необоснованную налоговую выгоду.

Судебные инстанции оценили довод предпринимателя о том, что выездной проверкой не установлен реальный объем налоговых обязательств, поскольку не произведен вычет суммы ЕНВД, уплаченного как предпринимателем, так и его супругой, отметив, что оспариваемым решением произведено начисление конкретного налога (УСН), соответствующих пеней и штрафа (неуплата которых выявлена в рамках проверки). Самостоятельная корректировка налоговым органом в рамках выездной проверки обязательств предпринимателя в части иных налогов привела бы к тому, что решение налогового органа содержало бы недостоверные сведения в части объема выявленных нарушений.

Положения статей 78, 79 Кодекса позволяют инспекции осуществлять зачет налоговых обязательств в случае наличия переплаты по лицевому счету налогоплательщика.

Суд установил, что налогоплательщик с учетом вынесенного инспекцией решения не производил корректировку налоговых деклараций по ЕНВД за соответствующие налоговые периоды, в результате которых может образоваться переплата. В связи с этим ранее уплаченный ЕНВД не мог быть зачтен в рамках выездной налоговой проверки в счет недоимки по УСН, выявленной налоговым органом. Выводы инспекции о необоснованности применения предпринимателем ЕНВД в отношении указанных торговых точек предполагают возможность соответствующей корректировки налоговых обязательств самим налогоплательщиком, а не обязывают налоговые органы самостоятельно проводить зачеты излишне уплаченных сумм.

Кроме того, исходя из избранных налогоплательщиком системы и объекта налогообложения по другому виду деятельности (УСН, доходы 6%), исходя из которых инспекция произвела доначисления УСН в данном случае, уменьшение налоговой базы на суммы уплаченных налогов пунктом 3.1 статьи 346.21 Кодекса не предусмотрено.

Таким образом, выводы суда основаны на правильном применении норм права к установленным им обстоятельствам и соответствуют имеющимся в материалах дела доказательствам. Фактически доводы жалобы сводятся к переоценке исследованных и

оцененных судом доказательств, что в полномочия кассационной инстанции не входит. Основания для отмены или изменения обжалуемых судебных актов не установлены.

Руководствуясь статьями 274, 286 – 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Северо-Кавказского округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Краснодарского края от 03.05.2018 и постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.07.2018 по делу № А32-51424/2017 оставить без изменения, а кассационную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий

Судьи

Л.А. Черных

Т.Н. Дорогина

Т.Н. Драбо