

**ВОСЕМНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД****П О С Т А Н О В Л Е Н И Е**

№18АП-2545/2013

№18АП-2548/2013

№18АП-2550/2013

№18АП-2552/2013

г. Челябинск
09 декабря 2013 г.

Дело № А76-17479/2012

Резолютивная часть постановления объявлена 02 декабря 2013 года.
Постановление изготовлено в полном объеме 09 декабря 2013 года.

Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:
председательствующего судьи Ивановой Н.А.,
судей Малышевой И.А., Кузнецова Ю.А.,
при ведении протокола секретарём судебного заседания Терезовой Т.В.,
рассмотрел в открытом судебном заседании дело № А76-17479/2012
Арбитражного суда Челябинской области по заявлению индивидуального
предпринимателя Шельмиевой Стеллы Шумиевны к Межрайонной инспекции
Федеральной налоговой службы № 15 по Челябинской области, с участием
третьих лиц Шельмиева Евгения Вячеславовича, Шельмиевой Ревекки
Вячеславовны, Суворова Вячеслава Владимировича, о признании
недействительным решения № 17 от 29.06.2012.

В заседании приняли участие представители:
индивидуального предпринимателя Шельмиевой Стеллы Шумиевны -
Целых А.П. (доверенность от 22.01.2013 № 74 АА 1283455), Кафтанников А.А.
(доверенность от 22.01.2013 № АА 74 1283454);

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по
Челябинской области - Вершинин Д.Н. (доверенность от 24.07.2013 № 03-
11/06026), Попова И.В. (доверенность от 24.07.2013 № 03-23/06028),
Клименко Е.П. (доверенность от 24.07.2013 №03-11/06024), Шагеева А.З.
(доверенность от 11.11.2013 №03-11/09449), Дворничикова О.В. (доверенность
от 09.01.2013 № 03-23/000006), Шерстобитов В.К. (доверенность от 24.07.2013
№ 03-11/06025).

Индивидуальный предприниматель Шельмиева Стелла Шумиевна, (далее
- заявитель, налогоплательщик, ИП Шельмиева С.Ш., предприниматель)
обратилась в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением к
Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по

Челябинской области (далее - заинтересованное лицо, налоговый орган, инспекция) о признании недействительным решения № 17 от 29.06.2012.

Определением Арбитражного суда Челябинской области от 19.12.2012 к участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены: Шельмиев Евгений Вячеславович (далее - Шельмиев Е.В.), Шельмиева Ревекка Вячеславовна (далее - Шельмиева Р.В.), Суворов Вячеслав Владимирович (далее - Суворов В.В.).

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 25.01.2013 требования заявителя удовлетворены частично. Решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности № 17 от 29.06.2012 признано недействительным в части привлечения к налоговой ответственности в размере 21 091 484 руб. 70 коп. В остальной части заявленных требований отказано.

Полагая, что решение суда первой инстанции вынесено с нарушением норм материального и процессуального права ИП Шельмиева С.Ш., Шельмиев Е.В., Шельмиева Р.В., Суворов В.В. обратились с апелляционными жалобами, в которых просят решение суда первой инстанции в части отказа в удовлетворении требований заявителя отменить и принять по делу новый судебный акт.

Определением от 13.06.2013 Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд, перешел к рассмотрению дела № А76-17479/2012 Арбитражного суда Челябинской области по правилам, установленным Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации для рассмотрения дела в суде первой инстанции.

Основанием для перехода по правилам первой инстанции явилось установление существенного процессуального нарушения, допущенного судом первой инстанции - рассмотрение дела в отсутствие кого-либо из участвующих в деле лиц, не извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания.

Согласно части 6 статьи 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) вне зависимости от доводов, содержащихся в апелляционной жалобе, арбитражный суд апелляционной инстанции проверяет, не нарушены ли судом первой инстанции нормы процессуального права, являющиеся в соответствии с частью 4 статьи 270 АПК РФ основанием для отмены решения арбитражного суда первой инстанции.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 4 статьи 270 АПК РФ рассмотрение дела в отсутствие кого-либо из участвующих в деле лиц, не извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания, является основанием для отмены решения арбитражного суда первой инстанции в любом случае.

В силу части 1 ст.121 АПК РФ, лица, участвующие в деле, и иные участники арбитражного процесса извещаются арбитражным судом о принятии искового заявления или заявления к производству и возбуждении производства по делу, о времени и месте судебного заседания или совершения отдельного процессуального действия путем направления копии судебного акта в порядке,

установленном настоящим Кодексом, не позднее чем за пятнадцать дней до начала судебного заседания или совершения отдельного процессуального действия, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Частью 4 статьи 121 АПК РФ предусмотрено, что судебные извещения, адресованные гражданам, в том числе индивидуальным предпринимателям, направляются по месту их жительства.

В части 1 ст. 123 АПК РФ определено, что лица, участвующие в деле, считаются извещенными надлежащим образом, если к началу судебного заседания арбитражный суд располагает сведениями о получении адресатом направленной ему копии судебного акта.

Из части 2 статьи 123 АПК РФ следует, что гражданин считается извещенным надлежащим образом, если судебное извещение вручено ему лично или совершеннолетнему лицу, проживающему совместно с этим гражданином, под расписку на подлежащем возврату в арбитражный суд уведомлении о вручении, либо ином документе с указанием даты и времени вручения, а также источника информации.

Лица, участвующие в деле, и иные участники арбитражного процесса также считаются извещенными надлежащим образом арбитражным судом, если:

- 1) адресат отказался от получения копии судебного акта и этот отказ зафиксирован организацией почтовой связи или арбитражным судом;
- 2) несмотря на почтовое извещение, адресат не явился за получением копии судебного акта, направленной арбитражным судом в установленном порядке, о чем организация почтовой связи уведомила арбитражный суд;
- 3) копия судебного акта не вручена в связи с отсутствием адресата по указанному адресу, о чем организация почтовой связи уведомила арбитражный суд с указанием источника данной информации;
- 4) судебное извещение вручено уполномоченному лицу филиала или представительства юридического лица;
- 5) судебное извещение вручено представителю лица, участвующего в деле;
- 6) имеются доказательства вручения или направления судебного извещения в порядке, установленном частями 2 и 3 статьи 122 настоящего Кодекса (часть 5 статьи 123 АПК).

Как следует из материалов дела, по ходатайству заявителя определением Арбитражного суда Челябинской области от 19.12.2012 (т.15, л.д.115-118) к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, были привлечены в том числе: Шельмиев Евгений Вячеславович, Шельмиева Ревекка Вячеславовна. В качестве адреса, по которому подлежат направлению судебные извещения и иные документы для Шельмиева Е.В. указан: г. Челябинск, ул. Энгельса, 35а-165. В качестве адреса, по которому подлежат направлению судебные извещения и иные документы для Шельмиевой Р.В. указан: Челябинская область, г. Троицк, ул. Комсырьева база №3, согласно выписке из Единого

государственного реестра индивидуальных предпринимателей (далее – ЕГРИП) указан адрес: Челябинская область, г. Троицк, ул. Коллективная, 1.

Также инспекцией в суд первой инстанции представлена выписка из ЕГРИП в отношении индивидуального предпринимателя Шельмиева Е.В., адрес места жительства указан: Челябинская область, г. Троицк, ул. 2-й мкр., 12-5 (т.14, л.д.40-47).

В апелляционной жалобе Шельмиев Е.В. указывает на то, что не был извещен надлежащим образом о времени и месте судебного разбирательства, что зарегистрирован и проживает по адресу: г. Челябинск, ул. Энгельса, д.36а, кв.165 и никаких судебных извещений не получал.

В апелляционной жалобе Шельмиева Р.В. поясняет, что о начавшемся судебном процессе также извещена судом не была, о вынесенном решении узнала 22.01.2013.

Судом апелляционной инстанции установлено, что судебные извещения, направленные Шельмиеву Е.В. по адресу: по адресу: Челябинская область, г. Троицк, ул. 2-й мкр., 12-5 вернулись в суд с отметками «истек срок хранения» (т.15 л.д.122); по адресу: г. Челябинск, ул. Энгельса, 35а-165 в материалах дела отсутствует. Судебные извещения, направленные Шельмиевой Р.В. по адресу: Челябинская область, г. Троицк, ул. Комсырьева база №3, вернулись в суд с отметками «истек срок хранения», «не проживает» (т.15 л.д.120); по адресу: Челябинская область, г. Троицк, ул. Коллективная, 1, вернулись в суд с отметками «адресат по данному адресу не проживает», «истек срок хранения» (т.15, л.д. 123).

К апелляционной жалобе Шельмиевым Евгением Вячеславовичем приложена копия паспорта, из которого следует, что местом регистрации с 08.02.2012 является: г. Челябинск, ул. Энгельса, д.36а, кв.165 (т.17, л.д. 31-34). Также заявителем и налоговым органом в материалы дела представлены адресные справки Управления Федеральной миграционной службы по Челябинской области, согласно которым местом регистрации (жительства) Шельмиева Евгения Вячеславовича является: г. Челябинск, ул. Энгельса, д.36а, кв.165 (т.17, л.д. 95, 106)

Судом апелляционной инстанции в целях установления обстоятельств надлежащего уведомления Шельмиевой Р.В. при рассмотрении спора в суде первой инстанции, был направлен судебный запрос (информации) от 31.05.2013 в Управление Федеральной миграционной службы по Челябинской области и Отделение Управления Федеральной миграционной службы в г. Троицк и Троицком районе.

Согласно данным ответов на указанный запрос Отделением Управления Федеральной миграционной службы в г. Троицк и Троицком районе от 07.06.2013 представлена информация о том, что местом регистрации (жительства) третьего лица по делу – Шельмиевой Ревекки Вячеславовны, является: Челябинская область, г. Троицк, ул. Кожсырьева база, дом №1.

Между тем, Шельмиеву Е.В. по адресу: г. Челябинск, ул. Энгельса, д.36а, кв.165; Шельмиевой Р.В. по адресу: Челябинская область, г. Троицк, ул.

Кожсырьевая база, дом №1, судом первой инстанции почтовая корреспонденция не направлялась.

Из всего изложенного следует, судебные извещения по адресу регистрации (места жительства) третьих лиц не направлялись, меры по установлению судом адреса регистрации (места жительства) Шельмиева Е.В. и Шельмиевой Р.В. – физических лиц предприняты не были, из чего следует, что дело было рассмотрено судом первой инстанции в отсутствие доказательств надлежащего извещения лиц, участвующих в деле, - Шельмиева Евгения Вячеславовича и Шельмиевой Ревекки Вячеславовны.

При таких обстоятельствах решение суда подлежит отмене на основании пункта 2 части 4 статьи 270 АПК РФ. Дело рассматривается по правилам, установленным АПК РФ для рассмотрения дела в суде первой инстанции.

Третьи лица Шельмиев Е.В., Шельмиева Р.В., Суворов В.В., о времени и месте рассмотрения извещены надлежащим образом, в том числе публично путем размещения указанной информации на официальном сайте Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда в сети Интернет; явку своих представителей в судебное заседание не обеспечили.

С учетом мнения заявителя и заинтересованного лица в соответствии со статьями 123, 156 АПК РФ дело рассмотрено судом апелляционной инстанции в отсутствие представителей третьих лиц.

В соответствии с пунктом 2 части 3 статьи 18 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, пункта 37 Регламента Арбитражных судов Российской Федерации на основании распоряжения заместителя председателя Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.11.2013 в составе суда произведена замена судьи Тимохина О.Б. на судью Кузнецова Ю.А., рассмотрение дела начато сначала.

В судебном заседании представители налогоплательщика и налогового органа поддержали требования, изложенные в заявлении, отзыве и письменных пояснениях.

В обоснование заявленных требований налогоплательщик ссылается на то, что инспекцией не доказана направленность его действий на получение необоснованной налоговой выгоды за счет применения схемы по «дроблению бизнеса», и создания искусственных условий для применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД), указывает, что каждый из арендаторов ИП Шельмиевой С.Ш. (Суворов В.В., Шельмиев В.В., Шельмиева Р.В.) являются самостоятельными субъектами финансово-хозяйственной деятельности; считает, что обязанность по уплате налога на добавленную стоимость (далее – НДС), налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), единого социального налога (далее – ЕСН) отсутствует. Также считает, что инспекцией неверно были определены действительные налоговые обязательства по НДФЛ, ЕСН, НДС, считает, что расчеты налогов ИП Шельмиевой С.Ш. должны быть рассчитаны применительно к аналогичным налогоплательщикам.

Также предприниматель не согласна с решением налогового органа в части доначисления НДС как налоговому агенту в сумме 527 033,32 руб. за

2009-2010гг., указывает, что в дополнительном соглашении от 31.10.2009 к договору купли-продажи недвижимости «НДС не предусмотрен», соответственно, учитывая получение полной суммы оплаты Управление администрации г.Троицка перечислить сумму НДС в доход федерального бюджета. Также ссылаясь на положения пп.12 п.2 ст. 146 НК РФ, считает что данные операции не признаются объектом налогообложения НДС.

Налоговый орган с требованиями предпринимателя не согласен, указывает, что с целью уклонения от уплаты налогов и получения необоснованной налоговой выгоды ИП Шельмиева С.Ш., занизила физический показатель - площадь торгового зала, разделив площадь торгового зала между взаимозависимыми лицами, оформив договора субаренды, аренды, предпринимателем создана схема минимизации налоговых обязательств в виде сохранения возможности применения специального налогового режима - ЕНВД путем дробления площади в связи, с чем налоговым органом доначислены НДС, ЕСН и НДФЛ. Также считает, что при применении расчетного метода нарушений положений пп.7 п.1 ст.31 НК РФ, инспекцией не допущено.

Как следует из материалов дела, на основании решения от 04.08.2011 №92/21 в отношении ИП Шельмиевой С.Ш. назначена выездная налоговая проверка. Копия указанного решения, а также уведомление от 04.08.2011 №24 о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов, 04.08.2011 направлены заказной почтой в адрес налогоплательщика, что подтверждается почтовой квитанцией от 04.08.2011 № 11945. Согласно ответу из Троицкого почтамта УФПС Челябинской области филиала ФГУП Почта России (письмо от 16.08.2011 №11-21/05791) данная корреспонденция вручена адресату 11.08.2011. Кроме того, 19.08.2011 ИП Шельмиева С.Ш. лично ознакомлена с указанными документами, что подтверждается ее подписью.

25.10.2011 ИП Шельмиевой С.Ш. вручено требование от 24.10.2011 №11-23/39 о представлении документов, необходимых для проведения выездной налоговой проверки, в котором, в том числе поименованы документы, подтверждающие произведенные расходы, налоговые вычеты по НДС, другие первичные документы, подтверждающие совершение в проверяемом периоде финансово-хозяйственные операций. Срок представления до 09.11.2011.

26.10.2011 в инспекцию поступило письмо от ИП Шельмиевой С.Ш., в котором сообщила о невозможности представления в установленный срок документов по причине отсутствия необходимой множительной техники для изготовления копий документов.

На основании решения инспекции от 28.10.2011 № 1 срок представления документов продлен до 16.11.2011. Копия указанного решения вручена ИП Шельмиевой С.Ш. 28.10.2011, что подтверждается ее подписью.

С учетом того, что выездная налоговая проверка с 28.10.2011 по 20.02.2012 была приостановлена, срок исполнения указанного требования - 12.03.2012.

Заявителем указанное требование налогового органа не исполнено.

Налоговым органом проведена выездная налоговая проверка предпринимателя, по результатам которой составлен акт выездной налоговой проверки от 20.04.2011 № 8, который, в том числе с приложениями №№ 182 - 188, №№ 192- 201 23.04.2012 вручен Шельмиевой С.Ш., что подтверждается ее подписью.

Одновременно с актом проверки налогоплательщику вручено уведомление от 13.04.2012 № 07-23/7 о времени (23.05.2012) и месте рассмотрения материалов проверки, что также подтверждается ее подписью.

Возражения на акт выездной налоговой проверки от 20.04.2012 № 8 налогоплательщиком в инспекцию не представлялись.

Рассмотрение материалов проверки произведено должностными лицами инспекции 15.05.2012 в отсутствие надлежащим образом извещенного налогоплательщика (протокол от 23.05.2012).

По результатам рассмотрения материалов проверки вынесено решение от 23.05.2012 №1 о проведении в срок до 22.06.2012 дополнительных мероприятий налогового контроля. Копия указанного решения 23.05.2012 вручена ИП Шельмиевой С.Ш., что подтверждается ее подписью.

23.05.2012 ИП Шельмиевой С.Ш. также вручено уведомление от 23.05.2012 №07-23/11 о времени (22.06.2012) и месте рассмотрения материалов дополнительных мероприятий налогового контроля, что подтверждается ее подписью.

Рассмотрение материалов проверки с учетом результатов дополнительных мероприятий налогового контроля произведено должностными лицами налогового органа 22.06.2012 в отсутствие надлежащим образом извещенного налогоплательщика (протокол от 22.06.2012).

Так как налогоплательщик в назначенное время в инспекцию не явился, материалы дополнительных мероприятий налогового контроля на 33 листах с сопроводительным письмом от 25.06.2012 № 07-23/03318 направлены 26.06.2012 налогоплательщику по телекоммуникационным каналам связи.

Кроме того, 28.06.2012 материалы дополнительных мероприятий налогового контроля на 83 листах с сопроводительным письмом от 21.06.2012 № 07-23/03707 вручены ИП Шельмиевой С.Ш., что подтверждается ее подписью. Одновременно Шельмиевой С.Ш. вручено уведомление от 21.06.2012 № 07-23/21 о времени (29.06.2012) и месте рассмотрения материалов проверки с учетом результатов мероприятий налогового контроля, что подтверждается ее подписью.

29.06.2012 рассмотрение материалов проверки с учетом результатов дополнительных мероприятий налогового контроля произведено должностными лицами инспекции также в отсутствие надлежащим образом извещенного налогоплательщика (протокол от 29.06.2012).

По результатам рассмотрения материалов проверки с учетом результатов дополнительных мероприятий налогового контроля инспекцией вынесено решение от 29.06.2012 №17 о привлечении ИП Шельмиевой С.Ш. к налоговой ответственности в соответствии с пунктом 3 статьи 122 Кодекса за неуплату НДС в виде штрафа в общей сумме 12 616 121,60 руб., по НДС в виде штрафа

в сумме 7 134 893,60 руб., по ЕСН в виде штрафа в сумме 396 428,80 руб., по ЕСН с выплат физическим лицам в виде штрафа в общей сумме 82 624,80 руб., в соответствии со статьей 119 Кодекса за непредставление в установленный срок налоговых деклараций по ЕСН за 2009 год (работодатель), по НДС за 1, 4 кварталы 2010 года в виде штрафа в общей сумме 3 754 024,80 руб., по ст.123 НК за неправомерное перечисление НДС (налоговый агент) в виде штрафа в сумме 105 406,4 руб., налогоплательщику предложено уплатить НДС в сумме 53 988 840 руб., НДФЛ в сумме 28 124 102 руб., ЕСН в сумме 2 574 269 руб., ЕСН с выплат физическим лицам в сумме 357 835 руб. НДС (налоговый агент) в сумме 527 032 руб., а также пени в общей сумме 22 425 898,99 руб.

Указанное решение 03.07.2012 вручено лично ИП Шельмиевой С.Ш., что подтверждается ее подписью.

Не согласившись с вынесенным инспекцией решением, предприниматель обжаловал его в апелляционном порядке в вышестоящий налоговый орган – Управление Федеральной налоговой службы по Челябинской области (далее – УФНС России по Челябинской области, управление).

Решением УФНС России по Челябинской области №16-07/002699 от 31.08.2012 решение №17 от 29.06.2012 изменено путем отмены в резолютивной части решения:

- подпункта 3 пункта 1 в части привлечения к налоговой ответственности по пункту 3 статьи 122 Кодекса за неуплату НДФЛ за 2009, 2010 годы в виде штрафа в сумме 640 689,20 руб.;

- подпункта 3 пункта 1 в части привлечения к налоговой ответственности по пункту 3 статьи 122 Кодекса за неуплату ЕСН за 2009 год в части, зачисляемой в ФБ, в виде штрафа в сумме 13 828,40 руб.;

- пункта 1 в части привлечения к налоговой ответственности итого в сумме 654 517,60 руб.;

- подпункта 3 пункта 2 в части начисления пени за несвоевременную уплату НДФЛ в сумме 116 124,19 руб.;

- подпункта 4 пункта 2 в части начисления пени за несвоевременную уплату ЕСН, зачисляемый в ФБ, в сумме 25 212 руб.;

- пункта 2 в части начисления пени итого в сумме 130 318,14 руб.;

- подпункта 3 пункта 3.1 в части предложения уплатить НДФЛ за 2009, 2010 года в сумме 640 602 руб.;

- подпункта 4 пункта 3.1 в части предложения уплатить ЕСН за 2008 год в части, зачисляемой в ФБ, в сумме 25 212 руб.;

- подпункта 7 пункта 3.1 в части предложения уплатить ЕСН за 2009 год в части, зачисляемой в ФБ, в сумме 34 571 руб.;

- пункта 3.1 в части предложения уплатить недоимку итого в сумме 700 385 руб.

В остальной части решение от 29.06.2012 № 17 утверждено.

Налогоплательщик, считая, что решение налогового органа противоречит нормам действующего налогового законодательства и нарушает его законные права и интересы, обратился в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Оценив в порядке статьи 71 АПК РФ все имеющиеся в деле доказательства в их совокупности, суд апелляционной инстанции исходит из следующего.

В соответствии с положениями п. 1 ст. 346.26 НК РФ, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности устанавливается настоящим Кодексом, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Пунктом 2 данной статьи установлено, что система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящей главы розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется.

Статьей 346.27 НК РФ разъяснены основные понятия, используемые в главе 26.3 НК РФ:

площадь торгового зала - часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

В целях настоящей главы 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).

В Постановлении Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление Пленума ВАС России от 12.10.2006 №53) указано, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Если при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом будут представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды, эти доказательства, как и доказательства, представленные налогоплательщиком, подлежат исследованию в судебном заседании согласно требованиям статьи 162 АПК РФ и оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений статьи 71 АПК РФ (пункт 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53).

Как разъяснено в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Кроме того, в пунктах 7, 8, 9 Постановления Пленума ВАС РФ №53 отмечено, что в силу п. 1 ст. 45 НК РФ налоговый орган определяет объем прав и обязанностей хозяйствующего субъекта в соответствии с действительным экономическим содержанием сделок и в этих целях вправе переквалифицировать, признать недействительными сделки, совершенные налогоплательщиком исключительно или преимущественно в целях получения налоговой выгоды.

Конституционным Судом Российской Федерации в Определении от 25.07.2001 № 138-0 разъяснено, что по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. Для установления недобросовестности налогоплательщиков налоговые органы вправе - в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов - осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет. Учитывая изложенное, налоговые органы в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов вправе проводить проверки в целях выявления фактического собственника реализованного имущества и фактического получателя экономической выгоды и установления его недобросовестности, выразившейся в применении схемы уклонения от

уплаты налогов. При этом налоговые органы устанавливают лицо, являющееся собственником исходя из фактических отношений, возникающих между сторонами сделок, вне зависимости от того, какие лица названы собственниками имущества в представляемых в ходе налоговой проверки документах.

Как усматривается из материалов дела, инспекцией в ходе проверки установлено, что предприниматель осуществляла деятельность по реализации бытовых электротоваров, радио-теле-видео аппаратуры, в объектах стационарной торговой сети расположенных по адресам: г. Троицк, ул. Гагарина, 18а, ул. Гагарина, 31, ул. Советская, 105.

В соответствии с техническими паспортами на данные нежилые помещения, их площадь составляет:

г. Троицк, ул. Гагарина, 18а, магазин «Эльдорадо» - общая площадь 968 кв.м., в том числе торговая площадь 518,4 кв.м. (т. 3, л.д. 28-35). Площади арендовались у ИП Литвиненко О.В.;

г. Троицк, ул. Гагарина, 31, магазин «Эксперт» - общая площадь 856,2 кв.м., в том числе торговая площадь 393,8 кв.м. (т. 3, л.д. 36-44). Площади арендовались у Комитета по управлению муниципальным имуществом администрации г. Троицка. В дальнейшем ИП Шельмиева С.Ш. приобрела данный объект в собственность на основании договора купли продажи от 01.10.2009;

г. Троицк, ул. Советская, 105, магазин «Эльдорадо» - общая площадь 279,2 кв.м., в том числе торговая площадь 193,6 кв.м. (т. 3, л.д. 45-57). Площади арендовались у Комитета по управлению муниципальным имуществом администрации г. Троицка. В дальнейшем ИП Шельмиева С.Ш. приобрела данный объект в собственность на основании договора купли продажи от 05.06.2009.

ИП Шельмиева С.Ш. предоставляла в субаренду, а затем в аренду безвозмездное пользование нежилые помещения ИП Шельмиеву Е.В., ИП Шельмиевой Р.В., ИП Суворову В.В., передавая часть помещений с таким расчетом, чтобы у каждого предпринимателя торговая площадь была бы менее 150 кв.м.

Расходы по содержанию указанных объектов недвижимости (оплата аренды, электроэнергии, коммунальных услуг, услуг по охране указанных объектов) производились только с расчетного счета ИП Шельмиевой С.Ш., что подтверждается документами, представленными организациями, оказывающими указанные услуги (договорами, счетами-фактурами, платежными поручениями и т.п.).

В проверяемом периоде в штате у ИП Шельмиевой С.Ш. числилось: в 2008 году - 38 человек, в 2009 году - 34 человека, в 2010 году - 35 человек.

У ИП Суворова В.В., ИП Шельмиевой Р.В., ИП Шельмиева Е.В. численность работающих составляла 0 человек.

Также инспекцией в результате проведенных мероприятий налогового контроля установлено, что у ИП Суворова В.В., ИП Шельмиевой Р.В., ИП Шельмиева Е.В. отсутствовали условия (основные средства, в том числе

помещения, транспортные средства), необходимые для достижения результатов соответствующей экономической деятельности, а именно организации розничной торговли бытовыми электротоварами, радио-и телеаппаратурой.

В ходе проверки инспекцией допрошены 27 работников ИП Шельмиевой С.Ш. (т. 7, 8).

В ходе допроса установлено, что на работу они были оформлены к ИП Шельмиевой С.Ш., заработную плату получали у нее, вся реализация товаров осуществлялась от ее имени, на товарных ценниках была печать предпринимателя, продавцы консультанты продавали весь ассортимент товара от имени ИП Шельмиевой С.Ш., торговая деятельность иными лицами в магазине не осуществлялась.

При анализе банковских выписок по расчетным счетам ИП Шельмиевой С.Ш., ИП Суворовым В.В., ИП Шельмиевой Р.В., ИП Шельмиевым Е.В. установлено, что расчетные счета указанных лиц открыты в одном банке Троицкий филиал ОАО «Челябвестбанк».

Согласно банковской выписке по расчетному счету ИП Шельмиева Е.В. поступления денежных средств за период с 01.01.2008 по 31.12.2010 составили 719 тыс.руб., из которых 709 тыс.руб. были направлены на уплату ЕНВД.

На расчетный счет ИП Шельмиевой Р.В. за период с 01.01.2008 по 31.12.2010 поступили денежные средства в сумме 480 тыс.руб., из которых 63 тыс.руб. были направлены на уплату ЕНВД, 406 тыс.руб. на оплату роялти по договору с ЗАО «Эксперт Ретейл».

На расчетный счет ИП Суворова В.В. в период с 01.01.2008 по 16.03.2010 поступили денежные средства в сумме 1 555 тыс.руб., из которых 253 тыс.руб. направлены на уплату ЕНВД, 1 286 тыс.руб. перечислены в счет оплаты роялти по договору с ЗАО «Эксперт Ретейл».

При анализе движения денежных средств по расчетным счетам указанных предпринимателей перечислений поставщикам за товар, а также в уплату платежей, характерных для хозяйствующих субъектов, осуществляющих реальные финансово-хозяйственные операции (в уплату аренды, транспортных, коммунальных и других аналогичных услуг, на выплату заработной платы), не установлено.

Таким образом, из движения денежных средств по расчетным счетам предпринимателей, оплата по счетам производилась на уплату налога и уплату роялти по договору франшизы (т. 12 л.д.2-20). Причем не задолго до уплаты налога денежные средства в необходимой сумме перечислялись на счет предпринимателя.

Кроме того, ИП Суворов В.В., ИП Шельмиев Е.В., ИП Шельмиева Р.В. в проверяемый период доверяли управлять и распоряжаться всем своим имуществом, представлять и защищать интересы во всех органах, право на подписание и заключение любых договоров, а так же на получение почтовой, телеграфной, ценной и всякого рода корреспонденции, вести все дела во всех государственных учреждениях двум физическим лицам: Шельмиевой С.Ш. и Горобченко Н.К. (бухгалтер ИП Шельмиевой С.Ш.) путем оформления

нотариально заверенной доверенности, что так же подтверждает договоренность между взаимозависимыми лицами.

Троицким филиалом ОАО «Челябинвестбанк» представлены в инспекцию документы по открытию расчетных счетов ИП Шельмиевой С.Ш., ИП Суворовым В.В., ИП Шельмиевой Р.В., ИП Шельмиевым Е.В., согласно которым уполномоченными представителями ИП Шельмиевой С.Ш. (нотариально заверенная доверенность от 17.11.2005), ИП Суворова В.В. (нотариально заверенная доверенность от 28.07.2005), ИП Шельмиевой Р.В. (нотариально заверенная доверенность от 16.07.2009) является Горобченко Н.К. - бухгалтер ИП Шельмиевой С.Ш. Указанными доверенностями Горобченко Н.К. предоставлено право быть уполномоченным представителем указанных лиц во всех налоговых, административных и иных государственных органах, в банковских учреждениях, по всем вопросам, связанным с их предпринимательской деятельностью, в том числе по составлению и представлению налоговых деклараций, по распоряжению расчетными счетами, по заключению и подписанию от их имени договоров, накладных и т.п.

Уполномоченным представителем ИП Шельмиева Е.В. (нотариально заверенная доверенность от 20.08.2009) является Шельмиева С.Ш., то есть его мать. Полномочия по указанной доверенности аналогичные вышеуказанным.

В карточках с образцами подписей указанных индивидуальных предпринимателей указан один номер телефона: 2-47-05, который также указан в качестве контактного в заявлении Шельмиевой С.Ш. при ее регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Исходя из информации, полученной от ООО «Русфинанс Банк» (письмо от 13.09.2011 №11-23/5053), от ЗАО «Банк Русский Стандарт» (письмо от 15.12.2011 №РО-65977), от ООО «Хоум Кредит энд Финанс Банк» (письмо от 13.12.2011 № 1-1-3-7/11091), от ОАО «Альфа-Банк» (письмо б/н, б/д, поступило в налоговый орган 12.01.2012), договоры о сотрудничестве, в том числе об организации безналичных расчетов были заключены банками только с ИП Шельмиевой С.Ш.

Договор на сервисное обслуживание техники был заключен только ИП Шельмиевой С.Ш. с ООО «Рассвет» (т. 11, л.д. 5-9). Причем в перечне бытовой техники, обслуживаемой исполнителем по данному договору и в прейскуранте, отражены все виды бытовой техники.

В ходе проверки установлено, что ИП Шельмиева С.Ш. заключила договора франшизы с ООО «Эльдорадо» на использование товарного знака «Эльдорадо» и с ЗАО «Эксперт-Ретейл» на использование товарного знака «Эксперт».

При заключении договоров франшизы одним из условий является:

- владение или управление действующим магазином бытовой техники торговой площадью 250-1000 кв.м. в городе с населением от 20 000 до 300 000 жителей;

- владение или возможность аренды торгового помещения площадью 250-1000 кв.м. в городе с населением от 20 000 до 300 000 жителей.

Т.е. для выполнения условий франшизы «Эльдорадо» в г. Троицке Челябинской области магазин бытовой техники должен быть с торговой площадью не менее 250 кв. м., следовательно, при заключении договоров франшизы индивидуальными предпринимателями были предоставлены документы, согласно которым выполнялись условия заключения этих договоров, в т.ч. и по площади торгового помещения.

Согласно материалам дела, договор франшизы с ООО «Эльдорадо», предметом которого являлось предоставление права на использование товарного знака «Эльдорадо», был заключен только с ИП Шельмиевой С.Ш.

Совокупность вышеизложенных обстоятельств подтверждает вывод инспекции о том, что розничная торговля бытовыми электротоварами, радио и телеаппаратурой через объекты стационарной торговой сети, расположенные по адресам: г. Троицк, ул. Гагарина, 18 а, магазин «Эльдорадо», общая площадь помещения 968,3 кв.м., в том числе торговая площадь 518,4 кв.м.; г.Троицк, ул.Гагарина, 31, магазин «Эксперт», общая площадь помещения 856,2кв.м., в том числе торговая площадь 393,8 кв.м.; г.Троицк, ул. Советская, 105, магазин «Эльдорадо», общая площадь помещения 279,2 кв.м., в том числе торговая площадь 193,6 кв.м., фактически осуществлялась ИП Шельмиевой С.Ш.

Согласно протоколам осмотра и протоколам допроса работников и собственников нежилых помещений, поэтажным экспликациям данные помещения имели один вход, одну вывеску,

В ходе проверки инспекцией установлена взаимозависимость между ИП Суворовым В.В., ИП Шельмиевой Р.В., ИП Шельмиевым Е.В. и проверяемым налогоплательщиком.

В соответствии с п.п. 3 п. 1 ст. 20 НК РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

В ходе контрольных мероприятий, налоговым органом сделан запрос в отдел УФМС России по Челябинской области в г. Троицке и Троицком районе № 11-21/05650дсп от 09.08.2011, о предоставлении сведений о брачных отношениях, отношениях родства в соответствии с семейным законодательством между проверяемым налогоплательщиком (Шельмиевой С.Ш.) и Шельмиевой Ревеккой Вячесла-вовной, Шельмиевым Евгением Вячеславовичем. Получен ответ 19.08.2011 вх.№ 11204, согласно которому:

- Шельмиева Ревекка Вячеславовна на момент получения документа (паспорта) в браке не состояла; родители: отец Шельмиев Вячеслав Завлунович, мать - Шельмиева Стелла Шумиевна;

- Шельмиев Евгений Вячеславович , 22.06.1980 года рождения, на момент получения документа (паспорта) в браке не состоял. Родители: отец - Шельмиев Вячеслав Завлунович; мать Шельмиева Стелла Шумиевна.

Суворов Вячеслав Владимирович - работник ИП Шельмиевой С.Ш., т. е. подчиняется Шельмиевой С.Ш. по должностному положению, Данный факт подтверждается протоколом допроса Суворова В.В. № 211 от 23.08.2011, справками о доходах физического лица (форма 2-НДФЛ) за 2008, 2009, 2010гг., представляемых ИП Шельмиевой С.Ш. в качестве налогового агента по налогу на доходы физических лиц.

Следовательно, в соответствии с подпунктами 2, 3 п. 1 ст. 20 НК РФ Шельмиева С.Ш., Шельмиева Р.В., Шельмиев Е.В. являются взаимозависимыми лицами для целей налогообложения, как лица, состоящие в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в отношениях родства или свойства; Суворов В.В. является взаимозависимым лицом в отношении Шельмиевой С.Ш. для целей налогообложения, как лицо, подчиняемое другому физическому лицу по должностному положению.

Налоговым органом установлено и не опровергается заявителем, что общая торговая площадь по декларациям, поданным в налоговый орган от ИП Суворова В.В., ИП Шельмиева Е.В., ИП Шельмиевой Р.В., меньше чем фактическая площадь магазинов (т. 13 л.д. 57-86). Уточненные декларации с измененной площадью были поданы после вручения предпринимателю решения о проведении выездной налоговой проверки.

В ходе проверки проведена почерковедческая экспертиза представленных в налоговый орган налоговых декларации по ЕНВД за весь проверяемый период взаимозависимыми лицами ИП Шельмиевой С.Ш., согласно полученных результатов подписи на декларациях не принадлежат ИП Суворову В.В., ИП Шельмиеву Е.В., ИП Шельмиевой Р.В., т.е. декларации подписывались не предпринимателями.

Суд также критически относится к показаниям ИП Суворова В.В., ИП Шельмиева Е.В., ИП Шельмиевой Р.В., привлеченных к участию в деле в качестве третьих лиц, данными им в отзывах по делу.

Так, Суворов В.В. указывает, что разделение площадей происходило в результате «грамотного расставления товара». Товар был однотипным с товаром Шельмиевой С.Ш., был помечен именованным ценником с его подписью и печатью. В том магазине где он работал продавал товар сам, в остальных магазинах продажу осуществляли продавцы по взаимной договоренности.

Шельмиев Е.В. в отзыве указывает, что на выделенных площадях торговал холодильниками. Шельмиева С.Ш. тоже торговала холодильниками, но в незначительном количестве. Постоянно находился в магазине по ул. Гагарина, 31, а в остальных магазинах продажу осуществляли кассиры, также по договоренности. Площадь определялась расчетным методом.

Причем данные лица указывают, что все расходы по закупа товара они несли наличными денежными средствами.

При этом, никаких доказательств, кроме договоров франшизы, в подтверждение ведения хозяйственной деятельности не представлено. Протоколами опроса работников, ИП Шельмиевой С.Ш. также однозначно опровергаются доводы представленные третьими лицами.

Из документов, представленных в материалы дела, установлено, что все бремя по содержанию торговых площадей несла ИП Шельмиева С.Ш., доказательства, подтверждающие реальное ведение хозяйственной деятельности указывают, что фактически предпринимательскую деятельность на торговых площадях осуществляла непосредственно заявитель. Именно от ее имени заключены договора на обслуживание помещений, договора поставки товара, договора на предоставление коммерческого кредита.

В настоящем случае налоговым органом доказано, что налогоплательщиком использована «схема» снижения налоговых обязательств путем формального соблюдения действующего законодательства.

Таким образом, суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что совокупность совершенных действий ИП Шельмиевой С.Ш. в отношении ведения финансово-хозяйственной деятельности от имени взаимозависимых лиц изначально направлено на «дробление» бизнеса с целью занижения физического показателя – площадь торгового зала, путем разделения площади торгового зала между взаимозависимыми лицами, формально осуществляющими свою финансово-хозяйственную деятельность, с целью минимизации налоговых обязательств путем применения специального режим налогообложения - единого налога на вмененный доход и получения необоснованной налоговой выгоды в виде разницы в налоговых обязательствах, возникающих при применении общего режима налогообложения и специального режима (единый налог на вмененный доход).

В связи с чем, ИП Шельмиева С.Ш. в проверяемом периоде должна была применять общую систему налогообложения.

При этом заявитель указывает, что при исчислении налоговым органом НДФЛ, ЕСН, не учтены суммы фактически произведённых и документально подтверждённых расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При проверке доводов предпринимателя в данной части апелляционный суд приходит к следующим выводам.

Согласно пункту 1 статьи 23 НК РФ одной из обязанностей налогоплательщиков является уплата законно установленных налогов.

Согласно статье 209 НК РФ объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц признается доход, полученный налогоплательщиками.

Как указано в статье 210 НК РФ, при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 НК РФ.

Порядок получения профессионального вычета при исчислении налоговой базы по НДФЛ регулируется пунктом 1 статьи 221, пунктом 3 статьи 210, пунктом 1 статьи 227 НК РФ и предусматривает наличие у налогоплательщика документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода.

В силу статьи 221 НК РФ при исчислении налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение профессионального налогового вычета в сумме фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 «Налог на прибыль» НК РФ.

В пункте 2 статьи 236 НК РФ установлено, что объектом налогообложения по единому социальному налогу для индивидуальных предпринимателей признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Статьей 237 НК РФ налоговая база по единому социальному налогу для налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей определяется как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период, за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленному для плательщиков налога на прибыль.

На основании пункта 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, основанием для уменьшения налоговой базы по НДФЛ и ЕСН является документальное подтверждение реально произведенных налогоплательщиком расходов, связанных с предпринимательской деятельностью.

На основании пункта 2 статьи 54 Кодекса индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов РФ.

Таким образом, нормативными актами регламентирован порядок определения состава затрат (профессиональный налоговый вычет) индивидуального предпринимателя и установлены требования к оформлению документов, подтверждающих сумму таких затрат и профессионального налогового вычета.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 18.11.2008 №7588/08 указано, что при решении вопроса о возможности принятия расходов в целях исчисления налогов необходимо исходить из реальности этих расходов, произведенных для приобретения товаров (работ, услуг), а также их документального подтверждения.

Исходя из изложенного, право налогоплательщика на уменьшение доходов, полученных от предпринимательской деятельности, на суммы произведенных расходов корреспондирует с его обязанностью вести учет показателей своей деятельности и подтверждать документально обоснованность произведенных затрат.

На основании пункта 9 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (далее - порядок), утвержденного совместным Приказом Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13.08.2002 № 86н, № БГ-3-04/430 (зарегистрирован Минюстом России 29.08.2002 № 3756), выполнение хозяйственных операций, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, должно оформляться первичными учетными документами.

При оформлении любой хозяйственной операции по приобретению товара к накладной на отпуск товара или другому документу, в котором фиксируется отпуск товаров, как-то: товарному чеку, счету - фактуре, договору, торгово-закупочному акту должен прилагаться документ, подтверждающий факт оплаты товара, а именно: кассовый чек или квитанция к приходному кассовому ордеру, или платежное поручение с отметкой банка об исполнении, или документ строгой отчетности, свидетельствующий о фактически произведенных расходах.

Пунктом 4 Порядка установлено, что учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальными предпринимателями путем фиксирования в книге учета операций о полученных доходах и произведенных расходах в момент их совершения на основе первичных документов позиционным способом.

В соответствии со статьей 143 НК РФ налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются индивидуальные предприниматели.

На основании статьи 146 НК РФ объектом налогообложения признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

В пунктах 1, 2 статьи 166 НК РФ предусмотрено, что сумма налога при определении налоговой базы в соответствии со статьями 154 - 159 и 162 НК РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Общая сумма налога при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в соответствии с порядком, установленным пунктом 1 данной статьи.

В силу пункта 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты.

Согласно п. 1 ст. 169, п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении

товаров (работ, услуг). При этом вычетам подлежат только суммы налога, которые предъявлены налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

В соответствии со статьей 169 НК РФ, счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ.

Из системного анализа статей 169, 171, 172 НК РФ следует, что налогоплательщик имеет право на осуществление налогового вычета (возмещение) налога на добавленную стоимость при одновременном существовании следующих условий: наличие счета-фактуры, оформленного в соответствии с императивными требованиями статьи 169 НК РФ; принятие товара (работ, услуг) к своему учету на основании первичных учетных документов.

Согласно п.1 ст.65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений.

В силу п. 1 ст. 65 и ч. 5 ст. 200 АПК РФ обязанность доказывания соответствия оспариваемого акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятого решения, а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемых актов, решений, совершения действий (бездействия), возлагается на соответствующие орган или должностное лицо, которые приняли такие акты и решения.

В соответствии с пунктами 3, 5 части 1 статьи 23 НК РФ налогоплательщик обязан документально подтвердить понесенные им расходы.

На налоговом органе лежит бремя доказывания факта и размера вмененного предпринимателю дохода, а на предпринимателе - факта и размера понесенных расходов (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.09.2005 № 2746/05).

Однако, учитывая, что перевод выручки с ЕНВД на общую систему налогообложения произведен налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки, налогоплательщику должно быть предоставлено право документально подтвердить размер фактически понесенных вычетов и расходов, связанных с возникновением налоговой базы по НДС, ЕСН, НДС несмотря на отсутствие декларирования и ведения учета.

При этом налоговый орган не может ссылаться в качестве основания для отказа в соответствующем праве на отсутствие декларирования расходов, поскольку предприниматель, не считая себя плательщиком налогов по общей системе налогообложения, не имел соответствующей обязанности, которая возложена на него только по результатам проверки.

Как следует из материалов дела, в ходе проверки налогоплательщиком не были представлены первичные документы, позволяющие инспекции произвести соответствующие действия по определению размера полученного дохода и произведенного расхода. Данное обстоятельство обязывало инспекцию применить положения п.п. 7 п.1 ст.31 Кодекса и определить размер

налоговых обязательств общества исходя из особенностей деятельности проверяемого налогоплательщика и сведений, полученных как из документов, находящихся в распоряжении инспекции, так и путем сопоставления таких сведений с информацией о деятельности аналогичных налогоплательщиков.

Доводы налогоплательщика о том, что оспариваемое решение инспекции в части доначисления НДС, ЕСН является незаконным, поскольку налоговым органом при расчете размера налоговых обязательств указанным налогам нарушены положения п.п. 7 п. 1 ст. 31 Кодекса, инспекция должна была применить расчетный метод путем сопоставления данных по аналогичным налогоплательщикам, отклоняется судом апелляционной инстанции.

Согласно п.п. 7 п. 1 ст. 31 Кодекса налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиком, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случае непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Согласно правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении Президиума от 22.06.2010 № 5/10, при расчетном методе начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности. Вывод о том, что исчисление налогов в ходе налоговой проверки не терпит приблизительности и не может быть основано на усредненных данных, противоречит самой сути расчетного метода исчисления налога.

Таким образом, в рассматриваемом случае при определении налоговых обязательств расчетным путем исчисление НДС, ЕСН в сумме, не соответствующей размеру реальных налоговых обязательств ИП Шельмиевой С.Ш., не может являться основанием для признания недействительным решения налогового органа в соответствующей части.

Как следует из материалов дела, инспекцией размер доначисленного НДС, ЕСН был определен в порядке п.п.7 п. 1 ст. 31 Кодекса в связи с отсутствием у налогоплательщика учета доходов и расходов, объектов налогообложения. Так, инспекцией в ходе проверки на основании документов, полученных по встречным проверкам контрагентов, а также информации имеющейся у налогового органа о налогоплательщике (выписки о движении денежных средств по расчетным счетам, первичные документы, чеки ККТ), определены как доходы, так и расходы общества.

Таким образом, объем налоговых обязательств ИП Шельмиевой С.Ш. определен инспекцией расчетным путем на основании имеющейся у нее информации о налогоплательщике, нарушений положений п.п.7 п. 1 ст. 31 Кодекса налоговым органом не допущено.

Между тем, суд апелляционной инстанции не может признать обоснованным метод определения налоговой базы по НДС.

Согласно п. 6 ст. 168 Кодекса при реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется.

Согласно п. 1 ст. 166 Кодекса сумма налога при определении налоговой базы на основании ст. 154-159 и 162 Кодекса исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

В п. 1 ст. 154 Кодекса установлено, что налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено данной статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя их цен, определяемых в соответствии со ст. 40 Кодекса с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Согласно ст. 40 Кодекса для целей налогообложения, если иное не предусмотрено данной статьей, принимается цена товара (работ, услуг), указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что это цена соответствует уровню рыночных цен.

Таким образом, в случае если налоговым органом не представлены в суд доказательства того, что розничная цена реализуемых товаров ниже рыночной цены идентичных (однородных) товаров, исчисление суммы НДС исходя из розничной цены реализации товаров, увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки, является неправомерным (п. 4 ст. 164 Кодекса).

Таким образом, по общему правилу, обязательному для применения налогоплательщиками, розничные цены на реализуемые товары (работы, услуги) должны включать налог на добавленную стоимость. Данное правило подлежит применению независимо от того, считал ли себя налогоплательщик таковым или нет.

Соответственно, поскольку реализация товара производилась предпринимателем по розничным ценам, налоговый орган неправомерно определил размер подлежащего уплате НДС сверх стоимости товаров, в то время как НДС входит в их стоимость.

В связи с чем, довод инспекции о доначислении НДС сверх цены реализованных товаров, отклоняется судом апелляционной инстанции.

Кроме того, как следует из материалов дела, налогоплательщиком в ходе рассмотрения настоящего дела представлены арбитражному суду первичные документы (счета-фактуры, товарные накладные, платежные поручения) в подтверждение обоснованности расходов и применения налоговых вычетов. Указанные документы не были раскрыты предпринимателем в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора при отсутствии объективных препятствий к их своевременному представлению.

Пунктом 29 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения

части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу в сроки, определенные п. 5 ст. 100 Налогового кодекса Российской Федерации.

Следовательно, непредставление доказательств в ходе налоговой проверки не исключает возможности их представления в суд для оценки в совокупности с другими доказательствами по правилам ст. 66-71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В ходе рассмотрения дела налогоплательщиком были представлены подлинники первичных документов, инспекцией совместно с налогоплательщиком проведена сверка указанных документов с представленными копиями, заверенными контрагентами предпринимателя.

Указанные документы соответствует требованиям п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», так как составлены по форме, представленной в альбомах унифицированных форм первичной документации, содержат следующие обязательные реквизиты: наименование документа, дату составления документа, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении, наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц.

Доказательств, подтверждающих недостоверность сведений в представленных заявителем первичных документах, их подлинность, одностороннее составление в отсутствие реальных взаимоотношений с контрагентами, инспекцией в материалы дела не представлено

В ходе рассмотрения дела налоговым органом заявлено ходатайство об истребовании документов у контрагентов налогоплательщика, а именно у ООО «Дельта Сервис», ООО «Первый поставщик» (правопреемник ООО «Снрайз-Раша», Кочкина Виталия Валерьевича, ООО «Стройдорсервис» (правопреемник ООО «Санрайз-Компьютер») документов, свидетельствующих о взаимоотношениях с ИП Шельмиевой С.Ш: книги покупок за 2008-2010гг., книги продаж за 2008-2010гг., журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур за 2008-2010гг., счета-фактуры, товарные накладные, платежные поручения, приходные, расходные кассовые ордера, договоры, акты приема-передачи (оказания услуг) за спорные периоды.

Данное ходатайство отклонено судом апелляционной инстанции, поскольку суд, оценивая и исследуя документы, предоставленные налогоплательщиком, не заменяет функции контролирующего органа, уполномоченного проводить мероприятия налогового контроля.

Кроме того, инспекцией были направлены запросы в налоговые органы, в которых указанные контрагенты состоят на учете, спорными контрагентами документы не были представлены. Оснований для повторного истребования документов у суда апелляционной инстанции не имеется.

Налогоплательщиком в ходе рассмотрения дела заявлено ходатайство о

проведении судебно-бухгалтерской экспертизы для определения действительных налоговых обязательств с учетом представленных в суд документов.

В соответствии с частью 3 статьи 71 Кодекса доказательство признается арбитражным судом достоверным, если в результате его проверки и исследования выясняется, что содержащиеся в нем сведения соответствуют действительности.

В силу пункта 4 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации каждое доказательство подлежит оценке арбитражным судом наряду с другими доказательствами.

Для разъяснения возникающих при рассмотрении дела вопросов, требующих специальных знаний, арбитражный суд назначает экспертизу по ходатайству лица, участвующего в деле, или с согласия лиц, участвующих в деле.

В данном случае, проведение судебно-бухгалтерской экспертизы не устанавливает достоверность, допустимость, относимость представленных налогоплательщиком в суд первичных документов, а только может определить налоговые обязательства с учетом данных документов, что в настоящем случае не является целесообразным, поскольку определять и проверять размер сумм налогов, подлежащих внесению налогоплательщиком в бюджет, предоставлено статьей 31 Налогового кодекса Российской Федерации только налоговому органу.

Кроме того, апелляционная коллегия учитывает, что дополнительно представленные в материалы дела первичные и иные документы, фактически были частично оценены и приняты во внимание налоговым органом в ходе рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, обжалованное налогоплательщиком решение инспекции вынесено с учетом части этих документов (налоговым органом принята и учтена согласно представленным документам часть расходов для целей налогообложения НДФЛ и ЕСН).

Так, по определению суда апелляционной инстанции между инспекцией и налогоплательщиком проведена сверка налоговых обязательств предпринимателя за проверяемые периоды с учетом первичных документов, представленных суду, и не исследованных ранее в ходе выездной налоговой проверки.

После проведения сверки налоговых обязательств инспекцией и налогоплательщиком представлены расчеты. Сторонами не достигнуто единогласия в суммах налогов, подлежащих уплате предпринимателем.

Предприниматель не согласилась с представленными расчетами инспекции, указав свои разногласия в объяснениях № 8 (т. 44, л.д.148-152).

В части определения налоговой базы при исчислении НДФЛ, ЕСН инспекцией не были приняты следующие расходы.

Налоговым органом не были учтены расходы третьих лиц на оплату сумм роялти в сумме 1 511 735,45 руб. (вознаграждение за использование стандарта «Эксперт» в магазине, расположенном по адресу: г. Троицк, ул. Гагарина, 31), перечисленные Суворовым В.В. и Шельмиевой Р.В., так как документов

подтверждающих расходы не представлено.

Между тем, в обосновании несения расходов индивидуальными предпринимателями Суворовым Вячеславом Владимировичем и Шельмиевой Ревекой Вячеславовной (оплата роялти) представлены в материалы дела дополнительное соглашение № 3 от 01.01.2010 к договору франшизы № 42/07 на право использования товарного знака и стандарта от 01.07.2006, соглашение о размере вознаграждения за использование Стандарта от 01.10.2010, акт № 46 от 27.01.2010, акт о прекращении использования товарного знака и Стандарта «ЭКСПЕРТ» от 01.03.2010, составленные между ЗАО «Эксперт-Ретейл» и индивидуальным предпринимателем Суворовым В.В.; соглашение о размере вознаграждения за использование Стандарта от 01.03.2010, заключенное между ЗАО «Эксперт-Ретейл» и индивидуальными предпринимателями Суворовым В.В. и Шельмиевой Р.В.; акт о выдаче использования Стандарта «Эксперт» от 01.03.2010 между ЗАО «Эксперт-Ретейл» и индивидуальным предпринимателем Шельмиевой Р.В., уведомление Роспатента о государственной регистрации договора (т.18, л.д. 118-127, т.44, л.д.2).

Недостоверность указанных документов инспекцией не опровергнута. Кроме того, реальность понесенных расходов подтверждена платежными документами, а также выписками с расчетных счетов Суворова В.В. и Шельмиевой Р.В. и не оспаривается налоговым органом.

Суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что суммы роялти, уплаченные за проверяемый период Суворовым В.В. и Шельмиевой Р.В. в размере 1 511 735,45 руб.. при определении размера налоговых обязательств налогоплательщика необходимо учитывать как признаваемые в целях начисления налогов расходы, понесенные «подконтрольными» взаимозависимыми лицами в качестве расходов налогоплательщика.

Налогоплательщик считает неправомерным примененный налоговой инспекцией способ определения суммы расходов, уменьшающих налоговую базу по ЕСН и НДФЛ (кассовый метод), налогоплательщиком представлен расчет методом начисления, с учетом имеющихся счетов-фактур и накладных по каждому контрагенту.

Данный довод отклоняется судом апелляционной инстанции в силу следующего.

Пунктом 2 статьи 54 НК РФ установлено, что индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

В соответствии указанной нормой Налогового кодекса Российской Федерации Приказом Министерства финансов РФ и Министерством Российской Федерации по налогам и сборам от 13.08.2002 N 86н/БГ-3-04/430 был разработан и утвержден Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (далее - Порядок учета доходов и расходов, Порядок).

Пунктом 4 Порядка установлен учет доходов и расходов и хозяйственных операций, осуществляемый путем ведения индивидуальными

предпринимателями книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций, в которой отражаются операции о полученных доходах и произведенных расходах в момент их совершения на основе первичных документов позиционным способом.

Пунктами 13, 14, п. п. 1 - 3 пункта 15 Порядка учета доходов и расходов было установлено, что доходы и расходы отражаются в книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя кассовым методом, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода.

В книге учета отражаются все доходы, полученные индивидуальными предпринимателями от осуществления предпринимательской деятельности без уменьшения их на предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации налоговые вычеты. В доход включаются все поступления от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Под расходами понимаются фактически произведенные и документально подтвержденные затраты, непосредственно связанные с извлечением доходов от предпринимательской деятельности (абзац 1 пункта 15 Порядка).

Решением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.10.2010 N ВАС-9939/10 пункт 13, п. п. 1 - 3 пункта 15 Порядка признаны не соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации и недействующим.

При этом Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в названном Решении указал, что глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации, определяя порядок признания доходов и расходов, закрепляет в статьях 271 и 273 Налогового кодекса Российской Федерации два метода - начисления и кассовый.

Согласно пункту 1 статьи 273 НК РФ выбор кассового метода это право организации при условии ее соответствия требованиям, указанным в этой норме.

Как следует из материалов дела, ИП Шельмиева С.Ш. в спорные периоды находилась на специальной режиме налогообложения – ЕНВД, соответственно Книгу учета доходов и расходов не вела, Положения об учетной политике о применении какого-либо метода для определения расходов, не составляла.

Кроме того, признание решением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации п. 13 и подп. 1 - 3 п. 15 Порядка несоответствующими положениям НК РФ в данном случае не влияет на наличие у налогоплательщика права применять кассовый метод учета расходов, поскольку в соответствии с ч. 5 ст. 195 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации нормативный правовой акт или отдельные его положения, признанные арбитражным судом недействующими, не подлежат применению с момента вступления в законную силу решения суда, следовательно, по состоянию на момент возникновения спорных правоотношений нормы Порядка, определяющие особенности ведения учета расходов индивидуальными предпринимателями, являлись действующими.

Согласно ст. 221 НК РФ при исчислении налоговой базы по НДФЛ право на получение профессионального налогового вычета имеют физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиками самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой "Налог на прибыль организаций".

В силу ст. 236 НК РФ (в ред. действовавшей до 01.01.2010), объектом налогообложения по ЕСН для индивидуальных предпринимателей признаются доходы от предпринимательской или иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Таким образом, для включения расходов в состав налоговых вычетов по НДФЛ и ЕСН требуется одновременное выполнение нескольких условий, а именно: расходы должны быть фактически произведены, документально подтверждены и связаны с извлечением дохода.

При этом порядок (момент учета для целей налогообложения) и состав расходов, принимаемых к вычету, определяется в порядке, аналогичном порядку определения расходов по налогу на прибыль.

На основании п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Статьей 273 НК РФ регулируется порядок определения доходов и расходов по налогу на прибыль при кассовом методе.

В пункте 3 статьи 273 НК РФ указано, что расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Таким образом, обязательным условием для признания расходов является их непосредственная связь с деятельностью предпринимателя. При этом предусмотренное п. 3 ст. 273 НК РФ правило, не обуславливает момент признания расходов фактом получения доходов от реализации товаров (работ, услуг), для осуществления которых эти затраты были понесены.

В связи с вышеизложенным суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что при определении фактической налоговой обязанности заявителя по НДФЛ и ЕСН за спорные периоды (2008-2010гг.) наряду с доходом, подлежащим в включению в налоговую базу в соответствии с кассовым методом учета (инспекцией сумма доходов определена по выпискам по расчетному счету предпринимателя, а также по выручке, поступившей в кассу, что и не оспаривается заявителем), то и следует учитывать фактически

понесенные налогоплательщиком в этих же периодах расходы.

Налогоплательщик считает, что при расчете налоговой базы по НДФЛ и ЕСН, налоговый орган не учел в полном объеме стоимость товаров, которые были оплачены не напрямую с расчетного счета заявителя, а через третьих лиц, а именно через общество с ограниченной ответственностью «Абсолют» (далее – ООО «Абсолют») и индивидуального предпринимателя Шельмиева Вячеслава Завлуновича (далее – ИП Шельмиев В.З.).

Так налогоплательщиком в материалы дела были представлены платежные документы, подтверждающие, по мнению заявителя, перечисление денежных средств на сумму 18 000 000 руб. в адрес ООО «Аргумент», ООО «Симэкс», ООО «Эльдорадо» ООО «Абсолют» за ИП Шельмиеву С.Ш., договор краткосрочного займа от 01.12.2010 между ИП Шельмиевой С.Ш. и ООО «Абсолют», акт о проведении взаимозачета между ИП Шельмиевой С.Ш. и ООО «Абсолют» от 29.12.2010, подписанные со стороны ООО «Абсолют» директором Климанычевой Н.В., квитанция к приходному кассовому ордеру № 301 от 01.12.2010 на сумму 18 000 000 руб. (т.43, л.д.17, 42, 43-53).

В ходе проверки указанные документы налогоплательщиком не были представлены.

Представитель заявителя в судебном заседании пояснил, что данные документы были восстановлены после вынесения обжалуемого решения налогового органа.

Суд апелляционной инстанции к представленным в материалы дела документам относится критически.

Инспекцией в материалы дела представлены в отношении ООО «Абсолют» сведения из базы данных «Федеральные информационные ресурсы, сопровождаемые МИ ФНС России по ЦОД», а также выписка из материалов выездной налоговой проверки, проведенной Инспекцией Федеральной налоговой службы по Калининскому району г. Челябинска в отношении организации, контрагентом которой выступало ООО «Абсолют».

Инспекцией в отношении ООО «Абсолют» установлено, что с момента регистрации 14.10.2010 по 05.12.2011 ООО «Абсолют» ИНН 7447178646 состояла на учете в ИФНС по Калининскому району г. Челябинска. С 06.12.2011 состоит на учете в ИФНС по Ленинскому району г. Воронежа. ООО «Абсолют» движимого и недвижимого имущества, в том числе транспортных средств, офисных и складских помещений не имеет, среднесписочная численность работников в 2010-2011гг. составляла – 0 человек. Единственным руководителем (учредителем) организации в проверяемом периоде является Климанычева Наталья Владимировна, которая одновременно является учредителем и руководителем нескольких десятков организаций, обладающих признаками фирм «однодневок».

Также инспекцией в материалы дела представлен протокол допроса Климанычевой Н.В. от 25.07.2012, из которого следует, что организацию ООО «Абсолют» она зарегистрировала за вознаграждения, никакую деятельность от ООО «Абсолют» не осуществляла, никакие документы, связанные с финансово-хозяйственной деятельности ООО «Абсолют» не подписывала.

Кроме того, из представленного договора краткосрочного займа от 01.12.2010 следует, что заем предоставляется с начислением процентов за пользование денежными средствами в размере – 8% годовых (пункт 1.3 договора).

При этом, налогоплательщиком не представлены в материалы дела доказательства перечисления ООО «Абсолют» ИП Шельмиевой С.Ш. процентов за пользование денежными средствами.

Предпринимателем не приведено конкретных сведений об обстоятельствах заключения договора займа, а также передаче денежных средств в сумме 18 000 000 руб. (время, место подписание договора, кто присутствовал при его подписании, кому передавались денежные средства), как проверялась деловая репутация ООО «Абсолют» и способность к исполнению договорных отношений, а также не обоснована экономическая целесообразность данной операции для заявителя.

Также заявителем не представлено пояснений, как и каким способом, были получены восстановленные документы.

Кроме того, сумма 18 000 000 руб., переданная предпринимателем, имеющим расчётный счёт, хозяйственному обществу по приходному кассовому ордеру, намного превышает предельный размер (100 000 руб.), установленный для наличных денежных расчётов пунктом 1 указания Центрального банка Российской Федерации от 20.06.2007 № 1843-у (в редакции Указания от 28.04.2008 2003-у) «О предельном размере расчётов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя», действовавшего в период совершения спорной операции, в связи с чем апелляционный суд приходит к выводу об отсутствии в материалах дела достоверных доказательств передачи указанной суммы заёмных денежных средств предпринимателем ООО «Абсолют» и, как следствие, об отсутствии доказательств наличия у данного общества перед заявителем обязательства по возврату полученной суммы займа в размере 18 000 000 руб.

Также в материалы дела налогоплательщиком представлены расписка о получении денег по договору займа от 12.04.2010, выписки с расчетного счета ИП Шельмиева В.З., платежные поручения на общую сумму 3 700 000 руб., акт о проведении взаимозачета между ИП Шельмиевой С.Ш. и ИП Шельмиевым В.З. от 26.11.2010 (т.43, л.д.18-31, 41).

Между тем, договор займа, заключенный между ИП Шельмиевой С.Ш. и ИП Шельмиевым В.З. в материалы дела, не представлен.

Взаимозависимыми на основании п. 1 ст. 20 Кодекса признаются физические лица и организации, в следующих случаях: одна организация непосредственно или косвенно участвует в другой организации с долей более 20%; одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; лица состоят в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого согласно семейному законодательству.

В ходе анализа деятельности ИП Шельмиевой С.Ш. и ИП Шельмиева В.З.

инспекцией установлено, что данные лица являются взаимозависимыми.

В ходе выездной проверки инспекцией сделан запрос в отдел УФМС России по Челябинской области в г. Троицке и Троицком районе № 11-21/05650дсп от 09.08.2011 о предоставлении сведений о брачных отношениях, отношения родства между проверяемым налогоплательщиком. Получен ответ 19.08.2011, что Шельмиева Стела Шумиевна состоит в браке с Шельмиевым Вячеславом Завлуновичем. Шельмиева С.Ш. и Шельмиев В.З. имеют общих детей: Шельмиева Ревекка Вячеславовна и Шельмиев Евгений Вячеславович. Кроме того, указанные лица, зарегистрированы по одному адресу проживания.

Налогоплательщиком в материалы дела представлено свидетельство о расторжении брака, из которого следует, что брак расторгнут 18.01.2003 на основании решения мирового судьи судебного участка № 2 г. Троицка Челябинской области от 05.01.2003. При этом, запись о расторжении брака составлена только 06.06.2013.

Также инспекцией установлено, что Шельмиев В.З. являлся в проверяемом периоде учредителем общества с ограниченной ответственностью «Круиз» (далее – ООО «Круиз») ИНН 7418014114, где генеральным директором с 11.02.2009 является Шельмиева С.Ш., что также подтверждает факт взаимозависимости (пп.2 п.1 ст.20 НК РФ).

ООО «Круиз» в проверяемом периоде осуществляло деятельность по адресу: г. Троицк, ул. Советская, 105, т.е. по тому же адресу что и ИП Шельмиева С.Ш. В декларациях по ЕНВД, представленных в инспекцию ООО «Круиз», в проверяемом периоде адрес места деятельности указан: г. Троицк, ул. Советская, 105, вид деятельности – розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы. Кроме того, в ходе анализа выписки с расчетного счета ООО «Круиз» инспекцией установлено, что организации ООО «Аргумент» и ООО «Эльдорадо» являлись поставщиками ООО «Круиз».

Кроме того, в платежном поручение от 25.11.2010 № 219 на сумму 1 100 000 руб. не указано в назначении платежа, что платеж произведен за ИП Шельмиеву С.Ш. (т.43, л.д.22).

В материалы дела налогоплательщиком не представлены доказательства поручения ИП Шельмиевой С.Ш. ИП Шельмиеву В.З. оплачивать именно конкретные счета-фактуры с указанием расчетных счетов контрагентов, что также свидетельствует о взаимозависимости указанных лиц.

Заявитель передавала ИП Шельмиеву В.З. денежные средства в сумме 3 700 000 руб., что намного превышает предельный размер (100 000 руб.), установленный для наличных денежных расчетов пунктом 1 указания Центрального банка Российской Федерации от 20.06.2007 № 1843-у (в редакции Указания от 28.04.2008 2003-у) «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя».

В связи с вышеизложенным, суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что инспекцией при расчете налоговой базы по НДФЛ и ЕСН правомерно не приняты в качестве расходов предпринимателя суммы в размере

18 000 000 руб. и 3 700 000 руб.

Налогоплательщиком в ходе рассмотрения дела заявлено ходатайство об истребовании доказательств, а именно следующих документов:

- в ООО «Абсолют» заверенные копии платежных поручений на общую сумму 18 000 000 руб., иные платежные поручения, в которых в назначении платежа указано «за ИП Шельмиеву С.Ш.» за период 2008-2010гг., а также соответствующую выписку с расчетного счета (счетов);

- в ОАО «Челябинвестбанк» заверенные копии платежных поручений на общую сумму 14 400 000 руб., а также иные платежные поручения, в которых в назначении платежа указано «за ИП Шельмиеву С.Ш.» за период 2008-2010гг., а также соответствующую выписку с расчетного счета (счетов);

- в ООО Банк «НЕЙВА» заверенные копии платежных поручений на общую сумму 6 000 000 руб., а также иные платежные поручения, в которых в назначении платежа указано «за ИП Шельмиеву С.Ш.» за период 2008-2010гг., а также соответствующую выписку с расчетного счета (счетов).

Судом апелляционной инстанции данное ходатайство подлежит отклонению.

Согласно ч. 4 ст. 66 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд вправе истребовать доказательство от лица, у которого оно находится, по ходатайству лица, участвующего в деле и не имеющего возможности самостоятельно получить это доказательство. При этом суд учитывает, какие обстоятельства, имеющие значение для дела, могут быть установлены этим доказательством. Арбитражный суд вправе отказать в удовлетворении такого ходатайства.

Признавая за налогоплательщиком право представить в суд документы, которые не были представлены в ходе проверки, и при их приобщении к материалам дела в качестве доказательств, суд должен дать оценку доказательствам в порядке ст. 71 АПК на предмет относимости, допустимости, достоверности каждого доказательства в отдельности, а также достаточности и взаимной связи доказательств в их совокупности.

Оценка таких доказательств должна производиться судом с учетом обоснованных возражений налогового органа (при наличии таковых).

Учитывая, что налогоплательщиком в материалы дела были представлены копии платежных поручений, а также иные доказательства, подтверждающие, по мнению налогоплательщика, несения именно заявителем указанных спорных расходов, суд апелляционной инстанции оснований для истребования надлежащим образом заверенных копии платежных документов у ООО «Абсолют», а также ОАО «Челябинвестбанк», ООО Банк «НЕЙВА» не усматривает, поскольку указанные документы не подтверждают реальности хозяйственных отношений с ООО «Абсолют».

Налоговым органом также в ходе рассмотрения было заявлено ходатайство о вызове в качестве свидетеля Климаньчевой Натальи Владимировны, директора ООО «Абсолют» для допроса по взаимоотношениям с ИП Шельмиевой С.Ш., а также о проведении почерковедческой экспертизы для установления кем, Климаньчевой Н.В. или другим лицом выполнены

подписи от имени Климанычевой Н.В. в договоре краткосрочного займа от 01.12.2010, квитанции к приходному кассовому ордеру от 01.12.2010 № 301.

Согласно части 1 статьи 88 АПК РФ по ходатайству лица, участвующего в деле, арбитражный суд вызывает свидетеля для участия в арбитражном процессе. Лицо, ходатайствующее о вызове свидетеля, обязано указать, какие обстоятельства, имеющие значение для дела, может подтвердить свидетель и сообщить суду его фамилию, имя, отчество и место жительства. В силу части 2 статьи 88 АПК РФ арбитражный суд по своей инициативе может вызвать в качестве свидетеля лицо, участвовавшее в составлении документа, исследуемого судом как письменное доказательство, либо в создании или изменении предмета, исследуемого судом как вещественное доказательство.

Вызов свидетеля согласно пункту 2 статьи 88 АПК РФ является правом, а не обязанностью арбитражного суда, которым он может воспользоваться в случае, если с учетом всех обстоятельств дела придет к выводу о необходимости осуществления таких процессуальных действий для правильного разрешения спора.

Для разъяснения возникающих при рассмотрении дела вопросов, требующих специальных знаний, арбитражный суд назначает экспертизу по ходатайству лица, участвующего в деле, или с согласия лиц, участвующих в деле (часть 1 статьи 82 АПК РФ).

Суд с учетом оценки всех доказательств по делу в их совокупности, с учетом их допустимости определяет необходимость допроса свидетелей.

Суд апелляционной инстанции считает, что необходимость в допросе Климанычевой Н.В. в рамках рассмотрения данного дела, а также в проведении почерковедческой экспертизы отсутствует, поскольку в материалах дела имеется протокол допроса свидетеля Климанычевой Натальи Владимировны от 25.07.2012, проведенный налоговым органом в рамках статьи 90 НК РФ, подтверждающий отсутствие каких-либо финансово-хозяйственных отношений от имени ООО «Абсолют».

В силу изложенного в удовлетворении заявленных налоговым органом ходатайств о вызове и допросе свидетеля, а также о проведении почерковедческой экспертизы надлежит отказать.

Доводы налогоплательщика о необоснованном невключении инспекцией в состав расходов 10 994 026,41 руб. отклоняется судом апелляционной инстанции, поскольку налогоплательщиком не представлены документы, подтверждающие указанные расходы. В соответствии с п.1 ст.221 НК РФ и ст.252 НК РФ сумма расходов не подтвержденная первичными документами не может быть включена в расчет расходной части при перерасчете налоговых баз по НДС и ЕСН.

Налогоплательщик также не согласен с тем, что инспекцией при перерасчете исключены суммы расходов, а именно суммы оплаченных коммунальных платежей в размере 106 291 руб., суммы оплаченных ИП Шельмиевой С.Ш. налогов – НДС в сумме 211 658,82 руб. и НДС 1 022,38 руб., ЕНВД – 756 227 руб.

Суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что налоговым

органом правомерно не были приняты в расходы суммы оплаченных коммунальных платежей, поскольку коммунальные платежи были произведены за квартиру, принадлежащую Шельмиевой С.Ш. поставщикам: ООО «Троицжилремобъединение» в размере 4 826 руб. (без НДС), ООО «Теплоэнерго» в сумме 101 465,76 руб. (без НДС), и непосредственно не связаны с осуществлением Шельмиевой С.Ш. предпринимательской деятельности, следовательно не должны включаться в состав профессиональных налоговых вычетов.

Суммы НДФЛ, уплаченные ИП Шельмиевой С.Ш. в размере 211 658,82 руб. не могут быть включены в состав профессиональных налоговых вычетов согласно п.3 ст.221 Кодекса; сумма НДС не может быть включена согласно п.19 ст.270 НК РФ; сумма ЕНВД при осуществлении розничной торговли не может быть отнесена на расходы при исчислении налогов по общей системе налогообложения (п.10 ст.274 НК РФ).

Кроме того, довод налогоплательщика, что при расчетах предполагаемых сумм начисленных налогов предпринимателя за проверяемый период (2008-2010гг.) необходимо учесть суммы фактически излишне уплаченных ЕНВД в совокупности с третьими лицами и соответственно уменьшить его налоговую нагрузку, отклоняются судом апелляционной инстанции.

В рассматриваемом случае инспекцией установлено занижение налоговой базы по НДФЛ и ЕСН за 2008-2010гг., повлекшее за собой неполную уплату данных налогов в бюджет, и имеющаяся, по мнению предпринимателя, на момент вынесения решения инспекции переплата по ЕНВД, не опровергает факт совершения налогового правонарушения и необходимость исполнения обязанности по уплате НДФЛ, ЕСН.

Названные «переплаты» подлежат учету налоговым органом на момент принудительного исполнения решения о привлечении к налоговой ответственности путем вынесения налоговым органом решения о зачете имеющейся переплаты в счет исполнения обязанности по НДФЛ либо ЕСН.

Указанная позиция отражена в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.09.2012 № 4050/12.

Таким образом, у суда отсутствуют основания для признания неправомерным решения инспекции по оспариваемому эпизоду со ссылкой на обстоятельства, связанные с наличием у предпринимателя переплаты по иным налогам и обязанностью инспекции учесть эти переплаты при доначислении спорных сумм по итогам выездной налоговой проверки.

Доводы о том, что в состав расходов не учтены суммы ЕСН с выплат в пользу работников и ЕСН с доходов от предпринимательской деятельности также отклоняются судом апелляционной инстанции.

П.п.1 пункта 47 Порядка учета доходов и расходов к прочим расходам, связанным с осуществлением предпринимательской деятельности, относятся суммы налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, уплаченных за отчетный период. При этом речь идет об уплаченных налогах и сборах в ходе ведения финансово-хозяйственной деятельности предпринимателя.

Кроме того, как указывалось выше, согласно пункту 3 статьи 273 НК РФ указано, что расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

В настоящем случае суммы исчисленного налога не уплачены, то и в состав расходов не могут быть приняты. После уплаты указанных сумм ЕСН налогоплательщик имеет право уменьшить сумму НДС, представив уточненные декларации в порядке ст. 81 НК РФ.

В связи с вышеизложенным, и с учетом предоставленного инспекцией в суд апелляционной инстанции перерасчета доначисленных сумм НДС, ЕСН, пени и штрафных санкций, предпринимателем уплате подлежит недоимка по НДС в размере 17 010 082 руб., в том числе за 2008г. - в сумме 5 450 240 руб., за 2009г. - 4 795 471 руб., за 2010г. - 6 764 371 руб., пени по НДС в общей сумме 3 193 374,62 руб., штрафные санкции по п.3 ст. 122 НК в сумме 4 623 936,8 руб.; недоимка по ЕСН в размере 1 604 345 руб., в том числе за 2008г.- 839 101 руб., за 2009г. - 765 244 руб., пени по ЕСН в общей сумме 397 043 руб., штрафные санкции по 3 ст.122 НК РФ в размере 306 097,60 руб. (т.44, л.д.50, 55-61). А также ЕСН для лиц, производящих выплаты физическим лицам за 2008-2009гг. согласно решению от 29.06.2012 № 17 в сумме 357 835 руб., пени в сумме 128 099,06 руб., штрафные санкции по п.3 ст. 122 НК РФ в сумме 82 624,80 руб., по п.1 ст. 119 НК в сумме 61 968,60 руб.

В части перерасчета налоговых обязательств по НДС.

Доводы налогоплательщика о том, что необходимо применить вычеты по сделкам с ООО «Гермес» отклоняются судом апелляционной инстанции.

В силу пункта 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты.

Согласно п. 1 ст. 169, п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении товаров (работ, услуг). При этом вычетам подлежат только суммы налога, которые предъявлены налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

Обязанность подтверждать правомерность и обоснованность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике-покупателе товаров (работ, услуг), поскольку именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщиками.

При этом, актуальной, по мнению суда, продолжает оставаться и сформулированная Конституционным Судом Российской Федерации (определение от 04.11.2004 N 324-О) правовая позиция, согласно которой в том случае, если налогоплательщик не несет реальных затрат на оплату начисленных поставщиком сумм НДС, т.е. если имущество, приобретенное по возмездной сделке, к моменту его передачи поставщику в счет оплаты начисленных сумм налога не только не оплачено либо оплачено не полностью, но и явно не подлежит оплате в будущем, то право на вычет сумм налога,

предъявленных налогоплательщику и уплаченных им при приобретении товаров (работ, услуг), не может быть предоставлено.

В ходе анализа документов представленных налогоплательщиком по ООО «Гермес», инспекцией установлено, что общество с ограниченной ответственностью «Гермес» ИНН 7452047825 ликвидировано 15.10.2010.

При этом, в ходе анализа выписок по расчетным счетам ИП Шельмиевой С.Ш. установлено, что в адрес ООО «Гермес» за проверяемый период было перечислено 8 441 688,94 руб. Налогоплательщиком представлены документы, на сумму 24 931 614 руб. Доказательств оплаты в сумме 16 489 925,46 руб. налогоплательщиком в материалы дела не представлено. Факт задолженности налогоплательщик не отрицает.

Таким образом, на момент прекращения деятельности ООО «Гермес» денежные средства в сумме 16 489 925,46 руб. предпринимателем не были перечислены и соответственно не подлежат оплате в будущем, подтверждаются материалами дела.

В связи с вышеизложенным, суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что у налогоплательщика отсутствует право на применение налоговых вычетов в сумме 2 515 412,41 руб.

Таким образом, с учетом представленного инспекцией перерасчета налоговых обязательств сумма НДС к уплате составила 19 095 845 руб., в том числе за 2008г. – 8 680 744 руб., за 2009г. – 7 995 244 руб., за 2010г. – 2 419 856 руб., пени по НДС в общей сумме 6 155 880 руб., штрафные санкции по п.3 ст. 122 НК в общей сумме 3 696 681,20 руб., по п.1 ст. 119 НК РФ в сумме 725 277 руб. (т.41, л.д.50, 112, 124, т. 44, л.д.50).

По эпизоду, связанному с доначислением налога на добавленную стоимость в сумме 527 032 руб. пени в сумме 118 386,8 руб., привлечения к ответственности по ст. 123 НК РФ в виде штрафа 105 406,4 руб.

В соответствии с пунктом 1 статьи 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Согласно пунктам 4-5 статьи 24 НК РФ налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги, представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления налогового контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов. За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объект налогообложения НДС определяется статьей 146 НК РФ, из содержания которой следует, что объектом налогообложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно статье 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг

признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом для другого лица, а в случаях, предусмотренных НК РФ, - передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Как следует из пункта 3 статьи 161 НК РФ, при реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом налога.

При этом налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации (передаче) указанного имущества.

В этом случае налоговыми агентами признаются покупатели (получатели) указанного имущества, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Указанные лица обязаны исчислить расчетным методом, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

На основании пункта 4 статьи 173 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), указанных в статье 161 НК РФ, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами, указанными в статье 161 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 1 Федерального закона от 06.12.2011 № 395-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с введением ротации на государственной гражданской службе» (далее - Закон № 395-ФЗ) пункт 2 статьи 146 НК РФ дополнен подпунктом 12, согласно которому не признаются объектом налогообложения НДС операции по реализации (передаче) на территории Российской Федерации государственного или муниципального имущества, не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями и составляющего государственную казну Российской Федерации, казну республики в составе Российской Федерации, казну края, области, города федерального значения, автономной области, автономного округа, а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями и составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования, выкупаемого в порядке, установленном Законом № 159-ФЗ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 5 Закона № 395-ФЗ данный закон вступил в силу 01.04.2011.

Как следует из материалов дела, ИП Шельмиевой С.Ш. на основании договора купли-продажи от 05.06.2009, заключенного с Управлением муниципальной собственностью администрации г. Троицк, приобретены в собственность нежилое помещение № 1 – магазин, находящееся в муниципальной казне г. Троицка, расположенное по адресу: 457100, г. Троицк, ул. Советская, 105, общей площадью 279,2 кв.м.; нежилое здание-склад-торг № 1, находящееся по адресу; 457100, г.Троицк, ул. Советская, 105, общей площадью 176,3 кв.м.

Также предпринимателем на основании договора купли-продажи от 01.10.2009, заключенного с Управлением муниципальной собственностью администрации г. Троицка приобретено нежилое здание, находящееся в муниципальной казне г.Троицка, расположенное по адресу: 457100, г.Троицк, ул. Гагарина, 31, общей площадью 856,2 кв.м.

Ранее указанные объекты ИП Шельмиева С.Ш. арендовала у Управления муниципальной собственностью администрации г. Троицка на основании договора аренды № 266 от 03.01.2000, соглашения от 01.03.2001 о внесении изменений в договор № 266 от 03.01.2000.

Согласно п.2.1 договора купли-продажи объекта недвижимости от 05.06.2009 цена объекта установлена в размере 2 041 000 руб. Указанная сумма оплачена предпринимателем платежным поручением от 08.07.2009.

Согласно п.2.1 договора купли-продажи объекта недвижимости от 01.10.2009 цена объекта установлена в размере 5 132 000 руб. Порядок расчетов предусмотрен в п.3 договора, согласно которому покупатель обязуется оплатить стоимость объекта в соответствии с решением Собрания депутатов города Троицка от 26.08.2009 № 87, указанного п.2.1 договора, путем перечисления денег Продавцу в размере и сроки, указанные в приложении № 1, являющейся неотъемлемой частью договора.

Оплата ИП Шельмиевой С.Ш. производится ежемесячно на основании соглашения (приложение № 1), в котором определены размеры и сроки внесения платежей с учетом процентов.

ИП Шельмиевой С.Ш. согласно соглашению о порядке внесения платежей по договору купли-продажи объекта недвижимости от 01.10.2010 в 4 квартале 2009 года произведена оплата в сумме 201 996 руб., в 1, 2, 3, 4 кварталах произведена оплата в общей сумме 1 212 000 руб. (без учета НДС), что подтверждается представленными в материалы дела банковскими выписками по расчетному счету, платежными поручениями и не оспаривается предпринимателем.

В соответствии с пунктом 1 статьи 5 Закона № 395-ФЗ данный закон вступил в силу 01.04.2011, при этом освобождение от уплаты НДС с 01.04.2011 предусмотрено лишь в отношении операций по реализации товара (имущества), но не порядка уплаты налога налоговыми агентами.

Соответственно, на дату перехода права собственности, т.е. в момент возникновения объекта налогообложения, спорные операции еще не были

отнесены в целях настоящей главы к операциям, которые не признаются объектом налогообложения. Как следствие, данные операции являлись объектом налогообложения.

Отклоняя доводы подателя жалобы об отсутствии с его стороны обязанности по уплате налога в проверяемый период в силу нововведений в НК РФ, суд апелляционной инстанции считает необходимым отметить, что принципиальным в данной ситуации является не период возникновения налоговой базы (представляющей в силу пункта 1 статьи 53 НК РФ стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения), а момент (период) возникновения объекта налогообложения, поскольку дополнительно введенный с 01.04.2011 подпункт 12 пункта 2 статьи 146 НК РФ предусматривает отнесение операций по реализации муниципального имущества в порядке приватизации не к льготным в порядке статьи 149 НК РФ операциям (операциям, не подлежащим налогообложению НДС), а исключает данные операции из понятия реализации товаров (работ, услуг), то есть объекта налогообложения.

Из взаимосвязанных положений приведенных норм права, а также статей 17, 44, 52-54 НК РФ не следует, что объект налогообложения и налоговая база могут возникнуть лишь всегда в одном налоговом периоде, в равной степени, как не следует и то, что уже возникший в силу обстоятельств, названных в Особой части НК РФ, объект налогообложения, момент возникновения по которому налоговой базы еще не наступил во времени, может перестать существовать.

Следовательно, налоговым органом при вынесении оспариваемого решения были верно применены нормы действующего налогового законодательства, и доначисления сумм НДС, пени и привлечение предпринимателя к ответственности имело под собой законные основания.

Доводы налогоплательщика о том, что инспекцией неправомерно применен п. 3 ст. 122 НК РФ, вместо п.1 ст.122 НК РФ, поскольку инспекцией не доказан умысел, отклоняется судом апелляционной инстанции.

Учитывая характер правонарушения, совершенного предпринимателем, выразившегося в умышленном создании условий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, что выразилось в согласованности действий предпринимателя и взаимозависимых лиц, вовлеченных в схему ухода от налогообложения путем минимизации налоговых обязательств с целью нахождения на ЕНВД, суд апелляционной инстанции считает, что налоговым органом доказана вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения именно в форме умысла, что влечет наступление ответственности по п. 3 ст. 122 НК РФ.

Между тем, налогоплательщиком заявлено о применении смягчающих обстоятельств для снижения налоговых санкций, предусмотренных статьями 119, 122, 123 НК РФ.

В соответствии с п. 4 ст. 112 НК РФ обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения,

устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения в порядке, установленном статьей 114 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 112 НК РФ обстоятельствами, смягчающими ответственность лица за совершение налогового правонарушения, признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

3) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Как видно из анализа статьи 112 НК РФ перечень смягчающих налоговую ответственность обстоятельств является открытым, то есть неограниченным. Таким образом, суд или государственный орган, рассматривающий дело о правонарушении, может по своему усмотрению признать в качестве смягчающего ответственность обстоятельства также любое иное обстоятельство, не названное в п. 1 ст. 112 НК РФ.

Согласно п. 3 ст. 114 НК РФ 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 НК РФ.

Как следует из разъяснений, данных в пункте 19 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.06.1999 N 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации», учитывая, что пунктом 3 статьи 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза.

Поскольку обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или государственным органом, рассматривающим дело, и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения, то установление смягчающих ответственность обстоятельств - не только право, но и обязанность суда или налогового органа, рассматривающего дело.

Уменьшение штрафа допускается по усмотрению суда, рассматривающего дело, и в том случае, если смягчающие обстоятельства не были учтены (установлены) государственным органом при вынесении решения по итогам проверки, при этом суд как правоприменитель вправе признать и иные смягчающие обстоятельства, не перечисленные в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Как разъяснил Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 30.07.2001 г. N 13-П, санкции должны отвечать требованиям Конституции Российской Федерации, в том числе соответствовать принципу юридического равенства, быть соразмерными конституционно защищаемым целям и ценностям, исключать возможность их произвольного истолкования и применения. По смыслу статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, введение ответственности за правонарушение и установление конкретной санкции, ограничивающей конституционное право, исходя из общих принципов права, должно отвечать требованиям справедливости, быть соразмерным конституционно закрепляемым целям и охраняемым законным интересам, а также характеру совершенного деяния.

В силу статей 112 и 114 НК РФ, статьи 71 АПК РФ мера ответственности за совершение конкретного правонарушения устанавливается судом на основании всестороннего, полного и объективного исследования имеющихся в деле доказательств, которые суд оценивает по своему внутреннему убеждению, суду предоставлено право оценки представленных сторонами доказательств и признания того или иного обстоятельства определяющим ответственность лица.

Судом установлено и следует из материалов дела, что налоговым органом при наложении штрафов не были установлены обстоятельства, смягчающие ответственность ИП Шельмиевой С.Ш.

ИИ Шельмиевой С.Ш. в материалы дела представлены Благодарности, подтверждающие положительные личные характеристики налогоплательщика: Фонда «Рука помощи» за благотворительную помощь детям-отказникам и участие в программе «Больничные сироты»; МКОУ «Детский дом» за оказанную помощь воспитанникам детского дома для участия в Спартакиаде; ОВД по Троицкому городскому округу за материальную помощь; Администрации г. Троицка за благотворительную помощь в оснащении поликлиники, активное участие в общественной жизни Троицкого городского округа (т.43, л.д.63-69).

Суд апелляционной инстанции, оценив размер взыскиваемой недоимки и пени, руководствуясь п. 19 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации N 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации N 9 от 11.06.1999 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" на основании правил ст. 112, 114 НК РФ, учитывая личностные характеристики налогоплательщика, считает возможным снизить размер налоговых санкций, предусмотренных ст. 119, 122, 123 НК РФ в 20 раз, а именно по п.3 ст. 122 НК РФ в виде штрафа по НДС до 184 834,06 руб., по НДС до 231 196,84 руб., по ЕСН до 15 304,88 руб., ЕСН с выплат физическим лицам до 4 131,4 руб.; по ст. 123 НК РФ в виде штрафа по НДС до 5 270,32 руб.; по п. 1 ст. 119 НК РФ в виде штрафа за непредставление деклараций по ЕСН с выплат физическим лицам до 3 098,43 руб., по НДС до 36 263,86 руб.

На основании вышеизложенного заявленные требования подлежат удовлетворению частично, решение инспекции следует признать

недействительным в части привлечения к налоговой ответственности по п.3 ст. 122 НК РФ в виде штрафа по НДС в сумме 12 431 287 руб. 54 коп (12 616 121,6 – 184 834,06); по ст. 123 НК РФ в виде штрафа по НДС в сумме 100 136 руб. 08 коп. (105 406,4 – 5 270,32); по п.3 ст. 122 НК РФ в виде штрафа по НДС в сумме 6 263 007 руб. 56 коп. (6 494 204,4 – 231 196,84); по п.3 ст. 122 НК РФ в виде штрафа по ЕСН в сумме 367 295 руб. 52 коп. (382 600,4 – 15 304,88); по п. 3 ст. 122 НК РФ в виде штрафа по ЕСН для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, в сумме 78 493 руб. 40 коп. (82 624,8 – 4131,4); по п. 1 ст. 119 НК РФ в виде штрафа по ЕСН для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, в сумме 58 870 руб. 17 коп. (61 968,6 – 3 098,43); по п.1 ст. 119 НК РФ в виде штрафа за непредставление налоговых деклараций по НДС в сумме 3 655 792 руб. 34 коп. (3 692 056,20 – 36 263,86); предложения уплатить недоимку по НДС в сумме 34 892 995 руб. (53 988 840 – 19 095 845) и пени по НДС в сумме 9 972 448 руб. 79 коп. (16 128 329,37 – 6 155 880,58); по НДС в сумме 10 473 418 руб. (27 483 500 – 17 010 082) и пени по НДС в сумме 2 077 175 руб. 32 коп. (5 270 549,94 – 3 193 374,62); по ЕСН в сумме 910 141 руб. (2 514 486 – 1 604 345) и пени по ЕСН в сумме 253 166 руб. 88 коп. (650 210,68 – 397 043,8). В остальной части заявленных требований следует отказать.

В соответствии с п.1 ст. 110 АПК РФ судебные расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в пользу которых принят судебный акт, взыскиваются арбитражным судом со стороны.

Руководствуясь статьями 176, 268-271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд апелляционной инстанции

П О С Т А Н О В И Л :

решение Арбитражного суда Челябинской области от 25.01.2013 по делу №А76-17479/2012 отменить.

Заявленные индивидуальным предпринимателем Шельмиевой Стеллой Шумиевой требования удовлетворить частично.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Челябинской области от 29.06.2012 №17 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» в части привлечения к налоговой ответственности по п.3 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа по налогу на добавленную стоимость в сумме 12 431 287 руб. 54 коп; по ст. 123 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа по налогу на добавленную стоимость в сумме 100 136 руб. 08 коп.; по п.3 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа по налогу на доходы физических лиц в сумме 6 263 007 руб. 56 коп.; по п.3 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа по единому социальному налогу в сумме 367 295 руб. 52 коп.; по п. 3 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, в сумме 78 493 руб. 40 коп.; по п. 1

ст. 119 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа по единому социальному налогу для налогоплательщиков, производящих выплаты физическим лицам, в сумме 58 870 руб. 17 коп.; по п.1 ст. 119 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа за непредставление налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость в сумме 3 655 792 руб. 34 коп.; предложения уплатить недоимку по налогу на добавленную стоимость в сумме 34 892 995 руб. и пени по налогу на добавленную стоимость в сумме 9 972 448 руб. 79 коп.;, по налогу на доходы физических лиц в сумме 10 473 418 руб. и пени по налогу на доходы физических лиц в сумме 2 077 175 руб. 32 коп.; по единому социальному налогу в сумме 910 141 руб. и пени единому социальному налогу в сумме 253 166 руб. 88 коп.

В остальной части заявленных требований индивидуальному предпринимателю Шельмиевой Стелле Шумиевне - отказать.

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по Челябинской области в пользу индивидуального предпринимателя Шельмиевой Стеллы Шумиевны в возмещении судебных расходов по уплате государственной пошлины 100 руб.

Постановление может быть обжаловано в порядке кассационного производства в Федеральный арбитражный суд Уральского округа в течение двух месяцев со дня его принятия (изготовления в полном объеме) через арбитражный суд первой инстанции.

Председательствующий судья

Н.А. Иванова

Судьи

И.А. Малышева

Ю.А. Кузнецов