



## АРБИТРАЖНЫЙ СУД КЕМЕРОВСКОЙ ОБЛАСТИ

Красная ул., д. 8, Кемерово, 650000

тел. (384-2) 58-43-26; факс 58-37-05

E-mail: info@kemerovo.arbitr.ru; <http://www.kemerovo.arbitr.ru>

## ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

## Р Е Ш Е Н И Е

город Кемерово

Дело № А27-28319/2017

13 февраля 2020 года

Резолютивная часть решения объявлена 06 февраля 2020 года, полный текст решения изготовлен 13 февраля 2020 года

Арбитражный суд Кемеровской области в составе судьи Ю.С.Камышовой при ведении протокола судебного заседания с использованием средств аудиозаписи секретарем судебного заседания Ю.О.Павловой,

рассмотрев в судебном заседании дело по заявлению индивидуального предпринимателя Леонова Александра Николаевича (ОГРНИП 304423007600021, ИНН 423000001067), г. Юрга

к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Кемеровской области (ОГРН 1044230008822, ИНН 4230002514), г. Юрга

третьи лица:

производственный кооператив «Интелтех» (ОГРН 1104230001314, ИНН 4230028505), г. Юрга, Кемеровская область

индивидуальный предприниматель Криулько Тамара Николаевна (ОГРНИП 310423026400046, ИНН 423003334018), г. Юрга, Кемеровская область

индивидуальный предприниматель Леонова Татьяна Николаевна (ОГРНИП 304423007600010, ИНН 423000223180), г. Юрга, Кемеровская область;

общество с ограниченной ответственностью «Торговый Дом «Снегири» (ОГРН 1064230006257, ИНН 4230021179), г. Юрга, Кемеровская область

о признании недействительным решения № 12 от 28.09.2017

при участии:

от заявителя: Леонов А.Н., паспорт; Деревягина Е.В. – представитель, доверенность 01.08.2019, паспорт,

от налогового органа: Бердникова Н.В.- заместитель начальника правового отдела, доверенность от 04.10.2019, удостоверение УР 153142; Патрушева О.Л. –

начальник отдела, доверенность № 3 от 06.05.2019, удостоверение; Баландова Е.П. - заместитель начальника, выписка из Приказа от 09.09.2019, паспорт, Заречнева А.С. - главный государственный налоговый инспектор, доверенность от 16.12.2019, удостоверение УР 154327,

у с т а н о в и л:

индивидуальный предприниматель Леонов Александр Николаевич (далее – ИП Леонов А.Н., заявитель) обратился в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Кемеровской области (далее – Инспекция, налоговый орган) № 12 от 28.09.2017 «о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» в части доначисления налога на добавленную стоимость и налога на доходы физических лиц, начисления соответствующих сумм пени и штрафа по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, а также в части привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной статьями 119, 123 Налогового кодекса Российской Федерации (с учетом уточнения требований).

В судебном заседании заявитель и его представитель требования поддержали. Полагают, что вывод налогового органа о ведении Леоновым А.Н. предпринимательской деятельности посредством единого хозяйствующего субъекта совместно с ООО «Торговый дом «Снегири», ИП Леонов А.Н., ИП Леонова А.Ф., ИП Леонова Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлева Е.А., ИП Котельникова О.Ю., ПК «Торгсервис», ПК «Торглайн», ПК «Альянс» является необоснованным. Взаимозависимость участников хозяйственного оборота сама по себе не может приравниваться к недобросовестности лиц при недоказанности противоправности их поведения, в том числе в целях налогообложения, не является отклонением от обычных условий хозяйствования, не противоречит нормам гражданского законодательства о свободе экономической деятельности. Фактически ИП Леонов А.Н., ООО «ТД «Снегири», ИП Леонова А.Ф., ИП Леонова Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ПК «Интелтех» вели самостоятельную предпринимательскую деятельность по розничной торговле непересекающимися товарными группами, лишь арендовали торговые площади и оборудование у ИП Леонова А.Н., а ПК «Торгсервис», ПК «Торглайн», ПК «Альянс», ПК «Интелтех» оказывали указанным субъектам предпринимательской деятельности услуги на договорной основе, в том числе, ПК «Интелтех» по бухгалтерскому, юридическому, кадровому сопровождению бизнеса; ПК «Торгсервис», по предоставлению услуг товароведов; ПК «Торглайн», ПК «Альянс», ПК «Складмастер» по предоставлению услуг кассиров, продавцов, фасовке товара, складского хранения и

погрузочных работ; ПК «Блеск» по охране и уборке арендованных площадей. Материалы дела не содержат доказательств того, что деятельность ИП Леонова А.Ф., ИП Леонова Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ПК «Интелтех» являлась деятельностью некой торговой сети «Снегири», поскольку каждый из перечисленных субъектов предпринимательской деятельности вел самостоятельную финансово-хозяйственную деятельность, самостоятельно исчислял свои налоговые обязательства, по ее результатам, самостоятельно отчитывался в ФНС России, и самостоятельно производил уплату начисленных налогов и сборов, в установленные законом сроки. В связи с чем, заявитель считает, что по рассматриваемому делу налоговым органом не представлены достаточные доказательства, свидетельствующие о незаконном «дроблении бизнеса» в целях достижения налоговой выгоды.

Кроме того, заявитель указал на неверное определение Инспекцией налоговых обязательств, а именно: при исчислении суммы НДС Инспекция в нарушение пункта 4 статьи 164 НК РФ не применила расчетную ставку, начислив НДС «сверху» цены товара, реализуемого предпринимателем; в состав доходов ИП Леонова А.Н. были включены все денежные средства, поступившие на его расчетный счет и в кассу, без учета характера денежных средств; налоговый орган неправильно применил ставку 18% к товарам, подлежащим реализации по ставкам 10%.; в расходах были учтены не все расходы налогоплательщика (например, амортизация ОС).

Представители налогового органа полагают, что оспариваемое решение является законным и обоснованным, поскольку по результатам выездной налоговой проверки Инспекцией было установлено, что ИП Леонов А.Н. в 2013-2015 г.г. неправоммерно применял специальные налоговые режимы налогообложения: ЕНВД и УСН.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены ПК «Интелтех», ИП Криулько Т.Н., ИП Леонова Т.Н. и ООО «ТД «Снегири».

Третьи лица в судебное заседание не явились, в отзывах поддержали позицию заявителя.

Заслушав доводы сторон, исследовав материалы дела, судом установлено следующее.

Леонов А.Н. зарегистрирован в качестве предпринимателя 01.09.1995. Вид деятельности – торгово-закупочная деятельность. Адрес осуществления деятельности: г. Юрга, пр. Победы, 42, магазин «Снегири».

В проверяемом периоде ИП Леонов А.Н. состоял на учете в налоговом органе как плательщик:

1. Упрощенной системы налогообложения (далее - УСН) с 01.01.2013 по 31.12.2015;

2. Единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД) с 01.01.2013 по 31.01.2014 по виду деятельности - розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы.

Инспекцией в соответствии со статьями 31, 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту НК РФ) проведена выездная налоговая проверка ИП Леонов А.Н. по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) в бюджет налогов, о чем 15.08.2017 составлен акт налоговой проверки № 10.

По результатам выездной налоговой проверки Инспекцией 28.09.2017 принято решение № 12 о привлечении ИП Леонова А.Н. к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной пунктом 1 статьи 119, пунктом 3 статьи 122, статьей 123 НК РФ, пунктом 1 статьи 126 НК РФ в виде штрафа в общем размере 6 479 204,70 руб. Указанным решением налогоплательщику доначислен налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц в общей сумме 39 072 305 руб., начислены пени в общей сумме 14 981 045,04 руб.

Решением управления ФНС России по Кемеровской области № 927 от 01.12.2017 решение Инспекции № 12 от 28.09.2017 оставлено без изменения.

Полагая, что решение налогового органа незаконно и нарушает права налогоплательщика, ИП Леонов А.Н. обратился в арбитражный суд с заявленными требованиями.

Из содержания статей 198, 200, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации следует, что для признания оспариваемого ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными, суд должен установить наличие одновременно двух условий:

- оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту;
- оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов,

должностных лиц нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

При этом, исходя из правил распределения бремени доказывания, установленных статьями 65, 198, 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, обязанность доказывания факта нарушения своих прав и законных интересов возлагается на заявителя.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужил вывод налогового органа о том, что Леоновым А.Н., как индивидуальным предпринимателем и, как учредителем и руководителем ООО «ТД «Снегири» создана схема ухода от общего режима налогообложения путем формального разделения торговой площади между подконтрольными ему юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, так чтобы общая площадь торгового зала более 150 кв.м. была закреплена за каждым участником в магазине по договору аренды в размере, позволяющем применять ЕНВД, а также путем формального распределения численности с целью исключения превышения средней численности 100 человек. При этом участники розничной торговли не являлись самостоятельными хозяйствующими субъектами, а по сути, имели общие финансовые, материальные и трудовые ресурсы и организационно являлись единым хозяйствующим субъектом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД) устанавливается НК РФ, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севостополя и применяется наряду с системой налогообложения (далее - общий режим налогообложения) и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Система налогообложения в виде ЕНВД может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севостополя, в том числе 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 26.3 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 (пп.6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 346.29 НК РФ для исчисления суммы единого налога на вмененный доход при осуществлении розничной торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы, используется физический показатель - площадь торгового зала (в кв. м).

В соответствии со статьей 346.27 НК РФ под площадью торгового зала понимается 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.

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).

Согласно пункту 2.2 статьи 346.26 НК РФ на уплату единого налога не вправе переходить организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за предшествующий календарный год, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек.

При этом пункт 2.3 статьи 346.26 НК РФ устанавливает, что если по итогам налогового периода у налогоплательщика средняя численность работников превысила 100 человек и (или) им было допущено нарушение требования, установленного подпунктом 2 пункта 2.2 настоящей статьи, он считается утратившим право на применение системы налогообложения, установленной настоящей главой, и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, в котором были допущены нарушения указанных требований.

При указанных условиях, существует запрет применять и упрощенную систему налогообложения организации (подпункт 15 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ).

Исходя из названных норм права, освобождение от уплаты налогов и переход на льготный режим налогообложения является налоговой выгодой, которая в зависимости от фактических обстоятельств может быть законной или необоснованной.

Как указано в пункте 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление N 53), действия налогоплательщиков, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными. На основании пункта 6 Постановления N 53 использование посредников при осуществлении хозяйственных операций, взаимозависимость участников сделок сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. В соответствии с пунктом 4 Постановления N 53 налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Согласно п. 9 Постановления N 53 установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств,

свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

В соответствии с пунктами 3, 4 ст. 1 ГК РФ при установлении, осуществлении и защите гражданских прав и при исполнении гражданских обязанностей участники гражданских правоотношений должны действовать добросовестно. Никто не вправе извлекать преимущество из своего незаконного или недобросовестного поведения. Экономическая свобода хозяйствующих субъектов предполагает их право осуществлять экономическую деятельность в рамках одной или нескольких организаций. Разделение бизнеса может быть обусловлено организационными, экономическими целями, в т.ч. и получением налоговой выгоды. Само по себе оно не является противозаконным. Однако, если такое разделение произведено формально, а не в действительности, полученная налоговая выгода не может быть признана обоснованной, а поведение налогоплательщика по ее получению - добросовестным.

Согласно правовой позиции, содержащейся в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.04.2013 N 15570/12 при оценке налоговых последствий дробления следует учитывать имеет ли место разделение бизнеса, направленное исключительно на достижение налоговой выгоды, или имела место оптимизация бизнеса как такового - прекращение одного из видов деятельности у первоначальной организации и выведение этого вида деятельности в новой организации.

С учетом изложенного, при оценке обоснованности требований заявителя по настоящему делу определяющим является не столько взаимозависимость участников розничной торговли, нацеленность их действий на получение налоговой выгоды, сколько реальность осуществления каждым из них самостоятельной экономической деятельности в организационном, финансовом и других ее аспектах или напротив формальное прикрытие единой экономической деятельности; получение налоговой выгоды только в связи с формальным соответствием требованиям закона.

На основании пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с



этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Принимая во внимание, что судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой (при уплате налогов в большем размере) не может являться основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, если соответствующая налоговая экономия получена в связи с осуществлением реальной хозяйственной деятельности.

Вместе с тем налоговый орган не лишен права приводить доказательства, указывающие на направленность действий налогоплательщика и взаимозависимых с ним лиц в обход установленных главой 26.2 Налогового кодекса ограничений в применении упрощенной системы налогообложения как специального налогового режима, предназначенного для субъектов малого и среднего предпринимательства.

На налоговом органе в этом случае лежит бремя доказывания того, что имело место деление по существу единого хозяйствующего субъекта, чья деятельность в силу значительности своего объема фактически не отвечает (перестала отвечать) ограничениям, установленным пунктом 3 статьи 346.12, пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, связанным, в частности, с размером полученного дохода, численностью работников, стоимостью основных средств.

При оценке обоснованности налоговой выгоды судом могут учитываться такие обстоятельства, как: особенности корпоративной структуры (история создания взаимозависимых лиц, причины их реорганизации и др.), практика принятия управленческих решений внутри группы взаимозависимых лиц, использование общих трудовых и производственных ресурсов, особенности гражданско-правовых отношений внутри группы.

Сам по себе факт подконтрольности нескольких контрагентов одному лицу не может являться основанием для консолидации их доходов и, соответственно, не дает достаточных оснований для вывода об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения обществом, поскольку каждый из участников группы компаний осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность и несет свою часть налогового бремени, относящегося к этой деятельности (Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего

предпринимательства, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018 (пункт 4)).

При проведении мероприятий налогового контроля налоговый орган установил, что Леоновым А.Н., как индивидуальным предпринимателем и, как учредителем и руководителем ООО ТД «Снегири», была создана схема ухода от общего режима налогообложения:

- путем формального разделения торговой площади между подконтрольными ему юридическими лицами (ООО «ТД «Снегири») и индивидуальными предпринимателями (ИП Леонов А.Н., ИП Леонова А.Ф., ИП Леонова Т.Н., ИП Горкуша Т.Н., ИП Денисенко Н.А., ИП Денисенко М.М., ИП Рудьман Т.Н., ИП Гайфулин Р.Р., ИП Криулько Т.Н., ИП Лозовикова С.А., ИП Комлева Е.А., ИП Котельникова О.Ю., ИП Коробко Л.Ю.), так чтобы общая площадь торгового зала более 150 кв. м. была закреплена за каждым участником в магазине по договору аренды в размере, позволяющем применять специальный режим в виде ЕНВД.

- путем формального распределения численности, с целью исключения превышения средней численности 100 человек. Для формального распределения численности использованы следующие юридические лица: ПК «Ресторатор», ПК «Торгсервис», ПК «Торглайн», ПК «Интелтех», ПК «Альянс», ПК «Блеск», ПК «Склад-Мастер».

На дату начала проверяемого периода - 01.01.2013г. ИП Леонов А.Н. имел в собственности 7 объектов нежилого недвижимого имущества: г. Юрга ул. Машиностроителей, 49Б (магазин «Снегири-1»); г. Юрга пр-т Победы, 42 (магазин «Снегири-2»); г. Юрга ул. Кирова, 27 (магазин «Снегири-3»); г. Юрга ул. Московская, 34А (магазин «Снегири-4»); г. Юрга пр-т Победы, 38 (магазин «Снегири-5»); г. Юрга ул. Волгоградская, 1 (магазин «Снегири-7»); г. Юрга ул. Московская, 61 (склад).

ООО ТД «Снегири» имело в собственности объект нежилого недвижимого имущества: г. Юрга, ул. Машиностроителей, 55/1 (магазин «Снегири-6»).

Указанное имущество ИП Леонов А.Н. и ООО «ТД «Снегири» совместно использовали в предпринимательской деятельности: осуществление розничной торговли; сдача имущества в аренду.

Налоговым органом установлено, что в торговую сеть «Снегири» фактически входят: ИП Леонов А.Н. ИНН 423000001067, ООО «ТД «Снегири» ИНН 4230021179, ИП Леонова А.Ф. ИНН 423000306541, ИП Леонова Т.Н. ИНН 423000223180, ИП Криулько Т.Н. ИНН 423003334018, ИП Комлева Е.А.ИНН 423002955164, ИП Котельникова О.Ю. ИНН 423002955090, ПК «Торгсервис» ИНН 4230002578, ПК

«Торглайн» ИНН 4230028840, ПК «Альянс» ИНН 4230002560. Указанные лица организационно и экономически осуществляют деятельность как единый хозяйствующий субъект, в связи с тем, что их деятельность неразрывно взаимосвязана с учетом фактического использования общих имущественных, материальных, трудовых, финансовых ресурсов при осуществлении розничной реализации товаров.

Заявитель данные обстоятельства оспаривает. Полагает, что налоговым органом в нарушение статьи 65 АПК РФ в материалы дела не представлено допустимых, относимых и достаточных доказательств, о том, что действия ИП Леонова А.Н. были направлены на создание искусственных условий для применения более благоприятной системы налогообложения. Фактов и обстоятельств, указывающих на консолидацию доходов, расходов, товаров в обороте, обязательств перед третьими лицами у ИП Леонова А.Н., ООО «Торговый дом «Снегири», ИП Леоновой А.Ф., Леоновой Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлевой Е.А., ИП Котельниковой О.А., ИП Горкуша Т.Н., ИП Денисенко М.М., ИП Денисенко Н.А., ИП Рудьман Т.Н. не имеется.

Сделки, налоговые обязательства ИП Леонова А.Н., ИП Леоновой А.Ф., Леоновой Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлевой Е.А., ИП Котельниковой О.А., ИП Горкуша Т.Н., ИП Денисенко М.М., ИП Денисенко Н.А., ИП Рудьман Т.Н., ООО ТД «Снегири» за период 2013-2015 гг. налоговыми органами не оспаривались, фактов нереальности предпринимательской деятельности приведенных лиц не приведено.

Заявитель указал, что у данных субъектов предпринимательской деятельности площади торгового зала конструктивно были обособлены друг от друга торговым оборудованием, площади арендуемых торговых залов не превышали 150 кв.м., они не действовали как единый объект торговли с общей организационной структурой, у каждого, из перечисленных выше субъектов предпринимательской деятельности была собственная группа товаров (ассортимент), которой он осуществлял розничную торговлю, самостоятельно формируя ее, самостоятельно закупая товар у поставщиков, производя самостоятельные расчеты, через собственный расчетный счет. У перечисленных субъектов предпринимательской деятельности отсутствовали единые трудовые ресурсы, имелся либо собственный персонал, либо привлекаемый на условиях аутсорсинга, единый товароборот, общие денежные расчеты с другими перечисленными субъектами предпринимательской деятельности отсутствовали. Доказательств обратного, подтвержденных первичными бухгалтерскими документами, документами, регулирующими трудовые отношения, а также договорами, заключенными между перечисленными выше субъектами предпринимательской

деятельности, как между собой, так и с третьими лицами, налоговый орган не представил.

Кроме того, расходы ИП Леонова А.Н., ИП Леоновой А.Ф., Леоновой Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлевой Е.А., ИП Котельниковой О.А., ИП Горкуша Т.Н., ИП Денисенко М.М., ИП Денисенко Н.А., ИП Рудьман Т.Н., ООО ТД «Снегири» по оплате арендной платы за арендованные торговые площади, в которых они осуществляли предпринимательскую деятельность, расходы, связанные с бухгалтерским, юридическим, маркетинговым, сопровождением предпринимательской деятельности, оказанием охранных и клининговых услуг, фактически неслись указанными субъектами предпринимательской деятельности самостоятельно, путем безналичного перечисления денежных средств организациям оказывающим данные услуги, в том числе, - ПК Интелтех за бухгалтерское обслуживание, юридическое обслуживание, ПК Торглайн, ПК Торгсервис за услуги аутсорсинга, ПК Блеск за услуги охраны и клининга, ПК Складмастер за услуги склада и погрузочно-разгрузочных работ.

Доказательств того, что торговая выручка инкассировалась только от ИП Леонова А.Н., инкассированные денежные средства от предпринимательской деятельности перечисленных выше субъектов предпринимательской деятельности банком зачислялись на расчетный счет ИП Леонова А.Н., при этом в препроводительных ведомостях к сумке с деньгами, передаваемой инкассаторам банка фигурировал Леонов А.Н., и ИП Леонов А.Н. по своему усмотрению распоряжался данными средствами, также не представлено. Между указанными выше субъектами предпринимательской деятельности были заключены договоры о приеме денежных средств (с целью создания максимально комфортной среды для покупателей) при расчетах через зарегистрированные пос-терминалы и ККМ, при том, что инкассированные денежные средства, а также денежные средства, поступившие на счета предпринимателей - владельцев пос-терминалов при использовании (согласно договора о приеме денежных средств) покупателями расчетов посредством банковских карт, за продажу товаров других предпринимателей, с других площадей торгового зала, незамедлительно причислялись на расчетные счета в кредитных организациях владельцам проданного товара, и учитывались в исчислении их налогооблагаемой выручки и налоговых обязательств.

Таким образом, каждый из перечисленных субъектов предпринимательской деятельности вел самостоятельную финансово-хозяйственную деятельность, самостоятельно исчислял свои налоговые обязательства.

Между тем, суд полагает, что доводы налогоплательщика опровергаются результатами проверки и имеющимися в материалах дела доказательствами.

Выводы налогового органа о наличии единого хозяйствующего субъекта подтверждаются следующим.

Так, ИП Леонов А.Н., ООО «ТД «Снегири», ИП Леонова А.Ф., ИП Леонова Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлева Е.А. и ИП Котельникова О.Ю. совместно осуществляли розничную торговлю в магазинах торговой сети «Снегири», то есть у всех одинаковый вид осуществляемой деятельности (розничная торговля).

При этом, названные лица осуществляли деятельность под единой торговой маркой. Согласно информации, представленной в открытом доступе сети Интернет Торговая сеть «Снегири» имеет официальный сайт - [www.tdsnegiri.ru](http://www.tdsnegiri.ru). На указанном сайте размещенная информация о деятельности магазинов розничной торговли Торговой сети «Снегири» представлена единым информационным источником без указания информации об осуществлении деятельности в магазинах разными лицами. Единый сайт в Интернете с общим телефонным справочником торговой сети, перечнем адресов всех торговых объектов сети свидетельствует о наличии единого хозяйствующего субъекта торговли.

Общность хозяйственных отношений подтверждается также обеспечением ИП Леоновым А.Н. взаимозависимых лиц необходимым оборудованием и имуществом для осуществления предпринимательской деятельности.

Как установил налоговый орган, ИП Леонов А.Н. сдавал в аренду, принадлежащие ему площади взаимозависимым лицам, входящим в Торговую сеть «Снегири». ООО ТД «Снегири» сдавало ИП Леонову А.Н. в аренду торговую площадь в магазинах для осуществления розничной торговли: г. Юрга ул. Машиностроителей 55/1 - магазин "Снегири-6". Кроме того, ООО ТД «Снегири» сдавало в аренду торговые площади по указанному адресу лицам, входящим в Торговую сеть «Снегири», для осуществления розничной торговли: ИП Леоновой А.Ф., ИП Леоновой Т.Н.

Лица, входящие в Торговую сеть «Снегири», осуществляли деятельность только на торговых площадях, принадлежащих ИП Леонову А.Н. и ООО ТД «Снегири», что подтверждается налоговыми декларациями по ЕНВД.

В ходе проверки установлено и то, что ИП Леонов А.Н. безвозмездно обеспечивал ресурсами и оплачивал расходные материалы, которые использовались при осуществлении торговли в магазинах всеми взаимозависимыми лицами торговой сети «Снегири».

Анализ представленных выписок по расчетному счету группы взаимозависимых лиц за 2013 г. показал отсутствие операций по приобретению торгового оборудования и инвентаря, а также иных материальных ресурсов необходимых для осуществления торговой деятельности. Приобретение торгового оборудования, инвентаря и расходных материалов, форменной одежды, а также техническое обслуживание и ремонт торгового и холодильного оборудования осуществлял исключительно единолично ИП Леонов А.Н.

Индивидуальные предприниматели, входящие в группу взаимозависимых лиц с ИП Леоновым А.Н., в протоколах допросов указали, что арендованные торговые площади у ИП Леонова А.Н. были оснащены торговым оборудованием, его использование входило в стоимость арендной платы (ИП Леонова А.Ф. протокол № 1476 от 06.04.2017 г., ИП Криулько Т.Н. протокол № 1560 от 26.04.2017 г., ИП Горкуша Т.Н. протокол № 1477 от 06.04.2017 г., ИП Денисенко М.М. протокол № 1572 от 12.05.2017 г., ИП Денисенко Н.А. протокол № 1522 от 24.04.2017 г., ИП Рудьман Т.Н. протокол № 1500 от 07.04.2017 г., ИП Гайфулин Р.Р. протокол № 1499 от 07.04.2017 г.), что опровергает доводы заявителя о несении предпринимателями самостоятельно всех расходов.

Из анализа договоров аренды, заключенных ИП Леоновым А.Н. с взаимозависимыми лицами, следует, что договоры аренды со всеми составлены однотипные, при этом предметом договора является предоставление арендодателем Леоновым А.Н. в аренду нежилых помещений с указанием адреса, наименования – «магазин Снегири», номера магазина и площадь помещения.

Помещения в аренду передавались как торговая площадь, в акте приема-передачи, который являлся приложением к договору. В акте приема-передачи отражалось техническое состояние передаваемого помещения и коммуникаций помещения. При этом ни в договоре, ни в акте приема-передачи не указывалось наименование и количество передаваемого в аренду холодильного оборудования, торгового оборудования и инвентаря. Арендная плата устанавливалась как стоимость одного квадратного метра помещения. В 2013 г. арендная плата установлена исходя из 100 руб. за 1 кв. м. торговой площади.

Также при анализе договоров аренды, заключенных ООО «ТД «Снегири» с взаимозависимыми лицами, Инспекцией установлено, что договоры аренды со всеми составлены однотипные, при этом предметом договора является предоставление арендодателем ООО «ТД «Снегири» в аренду нежилого помещения с указанием адреса и площади помещения. Согласно акту приема-передачи, который являлся приложением

к договору, помещение в аренду передавалось как торговая площадь. В акте приема-передачи отражалось техническое состояние передаваемого помещения и коммуникаций помещения. При этом ни в договоре, ни в акте приема-передачи не указывалось наименование и количество передаваемого в аренду холодильного оборудования, торгового оборудования и инвентаря, а также не указывалась передача складских помещений. Арендная плата устанавливалась как стоимость одного квадратного метра помещения. В 2013 г. арендная плата установлена исходя из 100 руб. за 1 кв. м торговой площади.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что взаимозависимыми лицами при реализации их товаров в магазинах Торговой сети «Снегири» безвозмездно использовались подсобные помещения, холодильное оборудование, торговое оборудование и инвентарь, расходные материалы (форменная одежда, весовые ленты, кассовые ленты, мешочки фасовочные, и т.д.), а расходы по приобретению, содержанию и ремонту осуществлял ИП Леонов А.Н., что указывает на отсутствие самостоятельности в осуществлении финансово-хозяйственной деятельности лиц, входящих именно в Торговую сеть «Снегири».

Материалами дела установлено наличие единой кадровой политики и общее ведение бухгалтерского и налогового учета в торговой сети «Снегири».

Согласно представленным налогоплательщиком договорам на оказание услуг, заключенным с ПК «Интелтех», а также имеющимся в налоговом органе договоре, заключенным между ООО «ГД «Снегири» и ПК «Интелтех», установлено, что ПК «Интелтех» оказывал ООО «ГД «Снегири» и ИП Леонову А.Н., (Заказчикам) следующие услуги: ведение бухгалтерского учета в объеме, необходимом для получения оперативной и достоверной информации о текущем состоянии дел организации, внутреннего использования руководителем и управленческим персоналом, для предоставления учетной информации о результатах деятельности организации ее внешним пользователям, на основании первичной информации, предоставленной заказчиком; ведение налогового учета в объеме, определяемом действующим законодательством; ведение бухгалтерского учета в объеме, необходимом для прохождения проверок в налоговых органах и внебюджетных фондах в соответствии с действующим законодательством; составление отчетности по результатам финансово-хозяйственной деятельности Заказчика за соответствующий период в объемах, установленных нормативными актами в РФ, предоставление в Государственные органы бухгалтерской и налоговой отчетности от имени Заказчика в соответствии с законодательством РФ; обеспечение кадрового обслуживания

Заказчика, которое включает в себя следующие юридические и фактические действия: реформирование системы работы с персоналом, включающие формирование кадровой политики Заказчика, разработку оригинальных персонал-технологий, свода локальных актов и выполнение других стратегических проектов; выполнение текущих работ по оформлению трудовых отношений Заказчика, учету персонала Заказчика, а также текущих работ по управлению персоналом; отстаивание интересов Заказчика в установленном законодательством порядке. Ведение претензионно-исковой работы, подготовка исков, отзывов, жалоб и передача их в судебные органы; консультирование руководства, должностных лиц и работников Заказчика по вопросам действующего законодательства; работа с договорами, в том числе осуществление подготовки к заключению гражданско-правовых договоров, правовая экспертиза договоров, подготовка приложений, протоколов разногласий и дополнительных соглашений к ним; участие в переговорах с контрагентами Заказчика по заключению договоров и соглашений; организация контроля за исполнением договоров; согласование документов в соответствии с утвержденным Заказчиком порядком; подготовка писем, запросов и других документов, касающихся юридического сопровождения деятельности Заказчика; классификация, ведение реестра, учет и хранение договоров; осуществление работы по исполнению судебных актов в интересах Заказчика; участие в переговорах по социально-трудовым вопросам между Заказчиком и государственными органами власти, органами местного самоуправления, работниками Заказчика; подготовка по заданию Заказчика справочных материалов по вопросам действующего законодательства; осуществление в рамках своей компетенции ведения делопроизводства, формирование и отправление/получение корреспонденции и другой информации.

Из анализа движения денежных средств по расчетному счету ПК «Интелтех» установлено, что в проверяемом периоде 2013-2015 гг. ПК «Интелтех» оказывал услуги всей группе взаимосвязанных лиц Торговой сети «Снегири»: ИП Леонову А.Н., ООО "ТД "Снегири", ИП Леоновой А.Ф., ИП Криулько Т.Н., ИП Леоновой Т.Н., ИП Горкуша Т.Н., ИП Денисенко Н.А., ИП Денисенко М.М., ИП Рудьман Т.Н., ИП Гайфулину Р.Р., ИП Лозовиковой С.А., ИП Комлевой Е.А., ИП Котельниковой О.Ю., ИП Коробко Л.Ю.

При этом, налоговым органом установлена не самостоятельность ПК «Интелтех» при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности кооператива ввиду отсутствия оплаты расходов по обслуживанию программного обеспечения, бесперебойного обслуживания компьютерной сети, а также отсутствия в собственности



или в аренде вычислительной техники, необходимой ПК «Интелтех» для осуществления заявленной деятельности. Расходы по обеспечению деятельности ПК «Интелтех» осуществлялись ИП Леоновым А.Н., ООО «ТД «Снегири».

Денежные средства на расчетный счет кооператива поступали в основном для осуществления выплат работникам и уплаты налогов и страховых взносов. По сути ПК «Интелтех» является структурным подразделением ИП Леонова А.Н. Учет товаров и расчетов за товары с поставщиками отдельно по каждому индивидуальному предпринимателю не осуществлялся, все индивидуальные предприниматели: ИП Леонов А.Н., ИП Леонова А.Ф., ИП Леонова Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлева Е.А. для складского и бухгалтерского учета являлись единым субъектом под наименованием - ТС Снегири.

Все индивидуальные предприниматели и юридические лица, входящие в группу взаимозависимых лиц, выдали доверенности уполномоченному представителю Алишевец Е.В., а после ее увольнения Щербаче И.В. на осуществление следующих полномочий: подписывать налоговые декларации и другую отчетность; представлять налоговые декларации и другую отчетность; получать документы в инспекции ФНС России; вносить изменения в документы налоговой отчетности; получать от налогового органа документы, подтверждающие постановку и снятие с учета; подписывать документы, используемые при учете и контроле банковских счетов; представлять документы по применению специальных налоговых режимов и т.д.

Кроме того, исходя из содержания официального сайта Торговой сети «Снегири» [torg@tdsnegiri.ru](mailto:torg@tdsnegiri.ru) установлено, что в разделе "Персонал" указана информация о вакансиях, имеется возможность представить резюме, прием на работу осуществляется централизованно.

Вывод о наличии единого хозяйствующего субъекта следует также из наличия расчетных счетов в одних и тех же кредитных учреждениях, а также из того, что взаимозависимые лица, входящие в торговую сеть «Снегири», самостоятельно не распоряжались расчетными счетами, операции по их расчетным счетам совершали работники ПК «Интелтех».

Так, в рамках контрольных мероприятий в отношении группы взаимозависимых лиц было установлено, что расчетные счета всех лиц, входящих в Торговую сеть «Снегири» так же как и у ИП Леонова А.Н. открыты в одном банке.

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели добавлялись по мере развития торговой сети, в некоторых случаях регистрация организаций и

индивидуальных предпринимателей осуществлялась в один и тот же день, с целью формального разделения торговых площадей и численности работников между ними.

Расчетные счета организаций и физических лиц открыты в один и тот же день: 16.12.2010 г. - ИП Рудьман Т.Н. и ИП Гайфулин Р.Р.; 26.05.2011 г. - ПК Склад-мастер, ПК Торглайн, ИП Комлева Е.А.; 15.02.2012 г. - ПК Альянс и ПК Торгсервис; 29.01.2014 г. - ИП Котельникова О.Ю. и ИП Коробко Л.Ю.

Из допроса свидетеля Алишевец Е.В. также следует, что ПК «Интелтех» был создан для централизованного обслуживания всех субъектов сети «Снегири».

Ведение бухгалтерского учета в отношении ИП Леонова А.Н., ООО «ТД «Снегири» и всех участников торговой сети Снегири осуществлялось в арендованном у Леонова А.Н. офисе ПК «Интелтех».

Налоговым органом в соответствии со статьей 90 НК РФ были проведены допросы следующих физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, входящих в группу торговой сети «Снегири»: ИП Леонова А.Ф. (протокол № 1476 от 06.04.2017 г.); ИП Леонова Т.Н. (протокол № 1475 от 06.04.2017 г.); ИП Криулько Т.Н. (протокол № 1560 от 26.04.2017 г.); ИП Горкуша Т.Н. (протокол № 1477 от 06.04.2017 г.); ИП Денисенко Н.А. (протокол № 1522 от 24.04.2017 г.); ИП Коробко Л.К. (протокол № 1501 от 10.04.2017 г.); ИП Комлева Е.А. (протокол № 1589 от 29.05.2017 г.); ИП Гайфулин Р.Р. (протокол № 1499 от 07.04.2017 г.), которые пояснили, что расчетный счет для осуществления предпринимательской деятельности открывали лично в банке ОАО «Уралсиб» (либо по доверенности работники ПК «Интелтех»), заключали договор на подключение и использовании системы "Клиент-банк". Операции по их расчетному счету (подготовка платежных документов; расчеты с поставщиками) совершали либо Алишевец Е.В., либо работники ПК «Интелтех». Бухгалтерскую и налоговую отчетность составляли Алишевец Е.В. и работники ПК «Интелтех».

Материалами дела установлен факт наличия единой организации торговли, что нашло свое подтверждение в показаниях работников магазинов «Снегири» разных должностей, а именно заведующих, администраторов, продавцов-консультантов, продавцов-кассиров, из показаний которых следует, что разделение работников между работодателями было формальным, фактически управленческий состав магазинов осуществлял руководство работниками как единым коллективом, независимо где они были трудоустроены, не получая за это дополнительного вознаграждения от индивидуальных предпринимателей (арендаторов), также реализующих товары в магазинах. При этом заведующие магазинов и администраторы магазинов были

трудоустроены только у самого ИП Леонова А.Н. и у ООО «ТД «Снегири» (руководитель Леонов А.Н.), соответственно, Леонову А.Н. была подконтрольна вся система розничной торговли товарами в магазинах торговой сети Снегири, которая, по сути, являлась единым субъектом организации торговли.

Так, проверкой установлено, что все 7 магазинов, находящихся по разным адресам г. Юрги имеют единый логотип Торговая сеть «Снегири», который нанесен на фасады магазинов. Из них собственником магазина «Снегири-6» является ООО «ТД «Снегири», а собственником остальных магазинов значится Леонов А.Н. Торговые площади этих магазинов превышают 150 кв. м (г. Юрга ул. Машиностроителей 49Б (магазин "Снегири-1") - 650 кв. м; г. Юрга пр-т Победы 38 (магазин "Снегири-5/9") - 793 кв. м; г. Юрга ул. Волгоградская 1 (магазин "Снегири-7") - 341 кв. м; г. Юрга, ул. Машиностроителей 55/1 (магазин "Снегири-6") - 528 кв. м).

Инспекцией в ходе проведенных мероприятий налогового контроля установлено, что во всех на магазинах имеются общие вывески "Супермаркет Снегири", "Торговая сеть "Снегири". Вся торговая площадь магазинов оформлена в едином стиле, работники магазинов имеют одинаковую форменную одежду. Во всех магазинах имеются складские помещения, где хранятся товары всех арендаторов вместе, без обособления друг от друга. Торговля в магазинах осуществляется в единых торговых залах, которые работают в режиме самообслуживания покупателей (кроме магазина Снегири-3). Товары всех арендаторов, осуществляющих торговлю в магазинах, отбираются покупателями в одну корзину, покупатели свободно перемещаются по всему торговому залу и оплачивают товары разных ИП в любой кассе с получением на руки одного чека контрольно-кассовой машины (далее - ККМ).

Торговые залы не имеют стеновых перегородок, разделены только стеллажами, на которых выложен товар в ассортименте по группам товаров.

В ходе мероприятий налогового контроля Инспекцией установлено, что в 2013 году поставка товаров от поставщиков для ИП Леоновой А.Ф., ИП Леоновой Т.Н., ИП Криюлько Т.Н., ИП Комлевой Е.А., ИП Котельниковой О.Ю. осуществлялась не только в магазины, в которых указанные ИП арендовали торговые площади и указывали в декларациях по ЕНВД, но и во все остальные магазины Сети "Снегири" либо поставлялись на склад № 7 и № 9, где им ИП Леоновым А.Н. не представлялись площади в аренду.

Кроме того, Инспекция установила, что передача ИП Леоновым А.Н. ИП Котельниковой О.Ю. торговой площади в магазине Снегири-5 носила формальный

характер, реальную торговую деятельность в данном магазине в 2013 году в качестве ИП Котельникова О.Ю. не осуществляла.

Так, установлено, что на расчетный счет ИП Котельниковой О.Ю. торговая выручка по договору эквайринга не поступала. ИП Шаповалов М.Г., ООО "НВП Сибагропереработка" ("Васхнил"), ООО "Омский бекон" являлись поставщиками товаров в 2013 году и январе 2014 года только в адрес ИП Леонова А.Н., а с февраля 2014 года - в адрес ИП Леоновой А.Ф. ИП Котельникова О.Ю. в 2013 г. заявляла в декларациях по ЕНВД за 3 и 4 кварталы 2013 г. розничную торговлю товарами на арендованной торговой площади 130 кв. м в магазине "Снегири-5" (1 этаж), однако для осуществления ею предпринимательской деятельности в указанный период товар вообще не приобретался.

Также налоговым органом установлено, что передача ИП Леоновым А.Н. ИП Комлевой Е.А. торговой площади в магазинах Снегири-1, Снегири-5 носила формальный характер, фактически торговую деятельность в данных магазинах в 2013 году в качестве ИП она не осуществляла.

Материалами дела подтверждается, что ИП Комлева Е.А. не приобретала товары у ООО "Бастон", ООО "Спецпродукт", ООО "Мэтро", что установлено результатами анализа банковской выписки по операциям на счетах ИП Комлевой Е.А. и данными программы "Далион".

Приобретение товаров в 2013 году осуществлялось только у ООО "Ильдар и К" (минеральная вода и газированные напитки) и ИП Саленко А.В. (мясной фарш и полуфабрикаты из мясного фарша). ООО "Спецпродукт" осуществляло реализацию товаров в адрес ИП Леоновой А.Ф.

Кроме того, поскольку ИП Комлева Е.А. показала, что у нее не было возможности внести наличные денежные средства на расчетный счет с комментарием "поступление торговой выручки от продажи товаров", налоговым органом сделан вывод о том, что поступившая на ее расчетный счет торговая выручка по сути является торговой выручкой Сети "Снегири".

Нашел свое подтверждение и тот факт, что передача ИП Леоновым А.Н. ИП Криулько Т.Н. торговой площади в магазине Снегири-5 также носила формальный характер, фактически торговую деятельность в данном магазине в 2013 году в качестве ИП Криулько Т.Н. не осуществляла.

Так, согласно представленным налоговым декларациям по ЕНВД, договору аренды с ИП Леоновым А.Н., ИП Криулько Т.Н. арендовала в 2013 г. торговые площади 140 кв. м, в магазине Снегири-5 (с 24.12.2013 зарегистрирована 1 ККМ).

Вместе с тем, с 24.12.2013 у ИП Криулько Т.Н. зарегистрированы 2 ККМ по торговым объектам Снегири-1, Снегири-7. Через указанные ККМ выручка в 2013 году не поступала.

Согласно имеющейся в налоговом органе информации по торговому объекту магазин Снегири-5 в 2013 году зарегистрированы ККМ, принадлежащие ИП Леонову А.Н., ИП Леоновой А.Ф., ООО «ТД «Снегири».

Для ИП Криулько Т.Н. приобретены товары у поставщиков: ООО ГУД ФУУД, ООО "Молочный день", ООО "Фабрика Урал Экспресс Фудс", ИП КФХ Шелеметева С.Б. только в ноябре и в декабре 2013 г. на сумму - 686158,76 руб., а в январе - октябре 2013 г. товар для осуществления ее торговой деятельности вообще не приобретался.

Налоговым органом установлено, что ИП Леонова А.Ф. оплачивала поставщикам ООО "АГ-Кемеровский мясокомбинат", ООО "Пищевой комбинат ЛАМА", ИП Налимов К.П., ЗАО "Савор", ИП Трясунов А.Б. за колбасные изделия, мясные деликатесы и ЮТАиС ГАПОУ СПО КО за молочные продукты, которые доставлялись во все 7 магазинов торговой сети Снегири, а она заявляла деятельность только в 4 магазинах. При этом товары завозились в магазины "Снегири-2", "Снегири-3", в которых торговую деятельность осуществляли только ИП Леонов А.Н. и ООО "ТД "Снегири".

ИП Леонова Т.Н. заявляла в 2013 г. деятельность по розничной торговле ЕНВД в магазинах Снегири-1, Снегири-4, Снегири-6 - продуктовые магазины и Снегири-5/10 (2 этаж) - хозяйственные товары и косметика, а оплачивала поставщикам ИП Зажецкая Н.А., ООО "Торгинвест", ООО "Сантис" за продукты питания (печенье, конфеты, чай, кофе, консервы, макарон), которые поставлялись в магазины "Снегири-2", "Снегири-3", "Снегири-5/9" (1 этаж), "Снегири-7", Склад № 7, в которых площадь ею не арендовалась и торговля продуктами не заявлялась. При этом товары завозились в магазины "Снегири-2", "Снегири-3", в которых торговую деятельность осуществляли только ИП Леонов А.Н. и ООО "ТД "Снегири".

Также установлено, что взаимозависимые лица ООО ТД "Снегири" и ИП Леонов А.Н. осуществляли совместную деятельность на одних и тех же площадях по реализации на розлив кваса, безалкогольных газированных напитков, пива в магазинах Торговой сети Снегири: Снегири-1, Снегири-5, Снегири-6, Снегири-7.

В ходе анализа банковских выписок по операциям на счетах индивидуальных предпринимателей Сети «Снегири» за 2013 год и январь 2014 года установлено, что основная доля выручки от реализации товаров в магазинах Сети «Снегири» приходилась на долю ИП Леонова А.Н. (в 2013 году - 84,7%, в январе 2014 году -

58,5%), ИП Леоновой А.Ф. (в 2013 году - 10,3%, в январе 2014 году - 9%), ИП Леоновой Т.Н. (в 2013 году - 3,5%, в январе 2014 году - 22,6%).

Кроме того, установлено, что ИП Леонов А.Н. осуществлял реализацию всех групп товаров, продаваемых в Сети «Снегири», за исключением винно-водочной (алкогольной) продукции. При этом группы его товаров по наименованию и объему были шире, чем у ИП, арендующих у него помещения. ИП Леонов А.Н. приобретал для розничной торговли товары той же группы и того же ассортимента товаров, что и его арендаторы, но у других поставщиков.

Поскольку товары в магазинах торговой Сети «Снегири» были размещены в торговом зале по группам товаров, следовательно, товары ИП Леонова А.Н., пересекающиеся с группами товаров арендаторов, располагались на тех же стеллажах и холодильных прилавках, что и у арендаторов.

Таким образом, ИП Леонов А.Н. для реализации своих товаров использовал также торговые площади магазинов, переданные им в аренду ИП. Свободных торговых площадей в магазинах в 2013 г. не было.

Факт того, что ИП Леонов А.Н. осуществлял реализацию всех групп товаров, продаваемых в магазинах Сети «Снегири» (за исключением винно-водочной продукции) подтвержден также показаниями товароведов, трудоустроенных у ИП Леонова А.Н. с 01.01.2013 по 01.02.2014, а именно Кармановой Т.М. (протокол № 1575 от 12.05.2017 г.), Артемовой Н.И. (протокол № 1574 от 12.05.2017 г.), Куклиной Н.С. (протокол № 1582 от 17.05.2017 г.), которые показали, что учет остатков товаров велся в программе «Далион» по ассортименту независимо от собственников товара. Остатки товара можно было посмотреть, как в разрезе магазинов, так и в общем по всей Сети «Снегири».

В ходе допроса операторов ПК «Интелтех» в 2013-2015 годах Бобиной Ю.С. (магазины «Снегири-2», «Снегири-4», «Снегири-5», «Снегири-6», протокол № 1521 от 24.04.2017г), Акимцевой А.Н. (магазин «Снегири-1», протокол № 1531 от 25.04.2017г.), Рудовой Т.С. (Склад № 7, протокол № 1523 от 25.04.2017г.), Куригановой Н.А. (все магазины Сети «Снегири», протокол № 1519 от 24.04.2017г.) Инспекцией установлено, что поступление товара, реализацию, информацию об остатках товара можно было учитывать только по ИП Леонову А.Н. и ООО «ТД «Снегири» (алкогольная продукция). Информацию по количеству и ассортименту товара в разрезе каждого ИП или юридического лица увидеть в программе «Далион» не представлялось возможным.

В магазинах Сети «Снегири» управленческий персонал, а именно заведующие магазинами и администраторы торговых залов являлись работниками ИП Леонова А.Н.

или ООО «ТД «Снегири», которые фактически осуществляли контроль за работой всего магазина, осуществляли контроль за сотрудниками ИП, независимо от того, где они были трудоустроены.

Так, Комлева Е.А. (заведующая магазином «Снегири-1»), Гришаненко М.А. (администратор магазина «Снегири-1»), Козлова К.В. (заведующая магазином «Снегири-3»), Синицына У.Н. (заведующая магазином «Снегири-4»), Полянских Е.Г. (заведующая магазином «Снегири-6»), Клементьева А.В., Басалаева И.Ю. (администраторы магазина «Снегири-6»), Алексина И.А. (заведующая магазином «Снегири-7»), Байгулова А.М., Вертинская А.Е., Степанищева О.П. (администраторы магазина «Снегири-7») работали у ИП Леонова А.Н.

Тургаева И.М. (заведующая магазином «Снегири-2»), Куклина Ж.Ю. (администратор магазина «Снегири-2»), Полиенко Н.В. (заведующая магазином «Снегири-3»), Сизова Г.В., ДЕРЕБИНА Е.П., Богер С.В. (администраторы магазина «Снегири-3»), Пономарева А.А. (администратор магазина «Снегири-4»), Котельникова О.Ю. (заведующая магазином «Снегири-5») работали в ООО «ТД «Снегири».

Факт трудоустройства указанных сотрудников подтверждается также их показаниями, полученными в ходе мероприятий налогового контроля.

Таким образом, из показаний работников магазинов «Снегири» разных должностей, а именно заведующих, администраторов, продавцов-консультантов, продавцов-кассиров следует, что разделение работников между работодателями было формальным, фактически управленческий состав магазинов осуществлял руководство работниками как единым коллективом, независимо где они были трудоустроены, не получая за это дополнительного вознаграждения от индивидуальных предпринимателей (арендаторов), также реализующих товары в магазинах. При этом заведующие магазинов и администраторы магазинов были трудоустроены только у самого ИП Леонова А.Н. и у ООО «ТД «Снегири» (руководитель Леонов А.Н.), соответственно, Леонову А.Н. была подконтрольна вся система розничной торговли товарами в магазинах торговой сети Снегири, которая по сути являлась единым субъектом организации торговли.

Далее, Инспекцией была установлена единая система учета кассовых операций и инкассации.

В ходе проведения мероприятий налогового контроля, в соответствии со статьей 90 НК РФ Инспекцией были проведены допросы свидетелей, осуществляющих учет кассовых операций в 2013 году.

В ходе допроса Белякова Т.В. (протокол № 1419 от 28.12.2016г.) показала, что в 2013 году работала в ООО «ТД «Снегири» в должности старшего кассира. Собеседование проходила с Леоновой А.Ф., ей же отдала трудовую книжку. В должностные обязанности входило внесение торговой выручки по Z-отчетам по всем магазинам Сети «Снегири» в программу «Далион». Торговая выручка инкассировалась каждое утро. Функции бухгалтера выполняла Алишевец Е.А. Непосредственным начальником являлась Алишевец Е.А., она давала задания на каждый день и контролировала их выполнение.

Алешкина Е.Н. в ходе допроса (протокол № 1529 от 24.04.2017г.) показала, что в 2013-2014 годах работала в ПК «Интелтех» в должности бухгалтера по направлению - обработка товарных отчетов. В 2015 году в ООО «ТД «Снегири» в должности бухгалтера-кассира. В должности бухгалтера-кассира в обязанности свидетеля входило ведение кассовых операций, принятие наличных денежных средств по приходным кассовым ордерам. Наличные денежные средства представляли собой выручку со всех кассовых аппаратов магазина «Снегири-4», так как с данного магазина выручка не инкассировалась как в остальных магазинах. Кроме того, Алешкина Е.Н. могла по мере необходимости и по распоряжению главного бухгалтера заказать наличные денежные средства в других магазинах Сети «Снегири». Из кассы ООО «ТД «Снегири» выдавала денежные средства подотчет на закуп товара либо хозяйственные нужды. Денежные средства в подотчет Алешкина Е.Н. выдавала не только работникам ООО «ТД «Снегири», но и иным работникам, работающим у ИП и юридических лиц, например, у ИП Криулько Т.Н., ИП Коробко Л.Ю. и др. Денежные средства выдавались по распоряжению главного бухгалтера Щербача И.В. В 2015 году свидетель вела операции по кассе всей Сети «Снегири» без учета разделения в отношении каждого ИП и юридического лица.

В ходе допроса Бейсебаев К.А. (протокол № 1579 от 16.05.2017г.) показал, что в 2013-2014 годах был трудоустроен у ИП Леонова А.Н. в должности экспедитора, с февраля 2014 года по декабрь 2015 года у ИП Криулько Т.Н. также в должности экспедитора. В должностные обязанности экспедитора входит: осуществление поставки товара от поставщиков в адрес ИП. Свидетель нес ответственность за качество товара, погрузку и доставку товара. Причина перевода от ИП Леонова А.Н. к ИП Криулько Т.Н. Бейсебаеву К.А. не известна, ему сообщили из офиса Сети «Снегири» (отдел кадров) о том, что необходимо переподписать договор. Должностные обязанности, а также круг поставщиков товара, у которых свидетель забирал товар, после перевода не изменились. В качестве экспедитора в 2013 году выполнял работы по



доставке груза: ИП Леонову А.Н., ООО «ТД «Снегири», с 2014 года: ИП Криулько Т.Н., ООО «ТД «Снегири».

Непосредственным начальником являлась Леонова Т.Н. - начальник торгового отдела. Задания выдавали непосредственно товароведы Сети «Снегири». Свидетель подотчет получал наличные денежные средства только в качестве суточных (командировочных). Денежные средства получал вместе с маршрутом (заданием) от товароведов, далее отчитывался по авансовым отчетам, которые составлял лично, подписывал и оставлял в сейфе на складе (ул. Московская, 61). Выдача наличных денежных средств подотчет (суточные) оформлялась расходным кассовым орденом, который подписывал кассир. Товар у поставщиков для вышеперечисленных ИП за наличные денежные средства не приобретал, в обязанности Бейсебаева К.А. входило только доставить уже оплаченный по безналичному расчету товар. Свидетель доставлял товар на склад один раз в неделю (по вторникам), а именно молочную продукцию от ООО «Авангард» (г. Новосибирск) непосредственно в магазины Сети «Снегири».

Гельмес Д.В. в ходе допроса (протокол № 1594 от 08.06.2017г.) показал, что с 2013 года по январь 2014 года был трудоустроен у ИП Леонова А.Н. в должности экспедитора, с февраля 2014 года у ИП Криулько Т.Н. также в должности экспедитора. Работа носила разъездной характер. В обязанности свидетеля входила доставка товара от поставщика на склады № 7 и № 9, он контролировал погрузку товара, качество и срок годности товара. Кроме того, за наличный расчет приобретал овощи и фрукты на рынке в г. Новосибирске. Закуп товара осуществлял для работодателей: в 2013 году для ИП Леонова А.Н., в 2014-2015 годах для ИП Криулько Т.Н. Наличные денежные средства получал подотчет от своего работодателя на закуп товара, за расход наличных денежных средств отчитывался перед своим работодателем, согласно закупочным актам. Товар при приеме осматривали лично ИП Леонов А.Н. и ИП Криулько Т.Н., товар разгружали грузчики со склада.

Таким образом, в ходе мероприятий налогового контроля установлено, что учет кассовых операций с наличными денежными средствами осуществлялся в общей кассе без деления на юридических лиц и ИП, наличные денежные средства выдавались на закуп товаров либо на хозяйственные нужды для всех участников Сети «Снегири», а кассиры являлись работниками ООО «ТД «Снегири».

Инкассирование торговой выручки из 6 магазинов Сети «Снегири» происходило: на расчетный счет ИП Леонова А.Н. (магазины «Снегири-1», «Снегири-5») и на расчетный счет ООО «ТД «Снегири» (магазины «Снегири-2», «Снегири-3»),

«Снегири-6», «Снегири-7»), по одному магазину наличные денежные средства сдавались в кассу офиса по адресу: г. Юрга, ул. Московская, 34а (магазин «Снегири-4»).

В ходе допроса (протокол № 1600 от 15.06.2017г.) Леонов А.Н. показал, что в соответствии с договором о приеме платежей торговая выручка инкассируется на один расчетный счет в целях экономии инкассаторских услуг.

В ходе мероприятий налогового контроля Инспекцией установлено, что в программе товародвижения «Далион» ежедневно по каждой кассе ККМ в каждом магазине формировалось по два отчета кассовых смен с указанием «наименования фирмы»: ООО «ТД «Снегири» (торговая выручка от реализации вино-водочной продукции и пива) и «ТС «Снегири» (торговая выручка от реализации товаров ИП Леонова А.Н., ИП Леоновой А.Ф., ИП Леоновой А.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлевой Е.А.).

В ходе анализа банковских выписок по операциям на счетах ООО «ТД «Снегири» установлено, что на расчетные счета зачислены денежные средства, являющиеся торговой выручкой за 2013 год в размере 176 451 999,04 рублей (инкассированная выручка из магазинов, выручка из кассы офиса, выручка, зачисленная через платежные терминалы), что в 2,3 раза больше, чем общая сумма торговой выручки от проданных товаров, принадлежащих Обществу (76 597 728,27 рублей).

При этом поступившие денежные средства в виде торговой выручки использовались ООО «ТД «Снегири» для оплаты товаров поставщикам и периодически (несколько раз в месяц) перечислялись ИП Леонову А.Н.

Таким образом, установленные обстоятельства свидетельствуют о формальном распределении торговой выручки при инкассировании, а также о том, что торговая выручка Сети «Снегири» изначально была подконтрольна Леонову А.Н. как ИП, и как руководителю ООО «ТД «Снегири». ИП Леонов А.Н. единолично распоряжался, как владелец расчетных счетов, когда и в каком объеме перечислить денежные средства (под видом договора о приеме платежей) ИП Леоновой А.Ф., ИП Леоновой Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлевой Е.А.

В ходе проверки установлено, что все группы товаров, реализуемые в магазинах торговой сети «Снегири» были распределены между товароведами, трудоустроенными у ИП Леонова А.Н.

Товароведы осуществляли единый закуп товаров, не только для ИП Леонова А.Н., но и для всех участников торговой сети «Снегири», не получая от них дополнительного вознаграждения.

Наценка на товар автоматически формировалась в единой для всех программе товародвижения «Далион», где заложен % наценки на каждый товар, с помощью которого рассчитывалась цена реализации товара, что свидетельствует о единой ценовой политике всех участников торговой сети Снегири.

Данные обстоятельства подтверждены, в том числе показаниями свидетелей.

Так, Карманова Т.М. (протокол № 1575 от 12.05.2017г.), Артемова Н.И. (протокол № 1574 от 12.05.2017г.), Куклина Н.С. (протокол № 1582 от 17.05.2017г.) в ходе допросов показали, что они до 01.02.2014 являлись работниками (товароведами) ИП Леонова А.Н. Свидетели работали с определенной группой товаров, при этом Карманова Т.М. и Артемова Н.И., являясь сотрудниками ИП Леонова А.Н., вели группу товара: алкогольная продукция, пиво и разливное пиво, реализацию которого осуществляло ООО «ТД «Снегири». Также, свидетели показали, что наценка на товар автоматически формируется в единой для всех ИП и юридических лиц программе товародвижения «Далион», где заложен процент наценки на каждый товар.

За проведение рекламных акций, бонусных программ и установление скидок в магазинах торговой сети «Снегири» отвечали маркетологи, трудоустроенные у ИП Леонова А.Н. Маркетологи проводили рекламные акции по продвижению товара не только для ИП Леонова А.Н., но и для всех участников торговой сети «Снегири», не получая от них дополнительного вознаграждения.

ИП Леонов А.Н. ежемесячно определял размер бюджета Торговой сети, в размере которого маркетологи имели возможность проводить рекламные акции.

ООО «ТД «Снегири» в 2013 г. произведены расходы по изготовлению дисконтных карт для всех участников торговой сети.

На официальном сайте Торговой сети «Снегири» [torg@tdsnegiri.ru](mailto:torg@tdsnegiri.ru) размещены образцы бонусных и скидочных карт, на которых указано что они действуют во всех магазинах в связи с чем, владельцы карт воспринимают магазины Торговой сети «Снегири» как единый субъект предпринимательской деятельности.

Накопленные бонусы не распределялись по собственникам товаров и могли использоваться для оплаты любого товара, любого собственника, что свидетельствует о единой рекламной политике, о единой системе скидок и бонусов всех участников торговой сети Снегири.

Из показаний свидетелей Ларченко Ю.В. (протокол № 1597 от 14.06.2017г.), Лелюх Л.В. (протокол № 1596 от 14.06.2017г.) - (маркетологи ИП Леонова А.Н.) следует, что рекламные акции были направлены не на продвижение товара какого-либо ИП или юридического лица отдельно, а проводились в общем на продвижение всего товара Сети «Снегири».

Таким образом, указанные факты свидетельствуют о единой рекламной политике и единой системе скидок и бонусов, разработанной без участия ИП (арендаторов), что также свидетельствует о едином хозяйствующем субъекте торговли, поскольку использовались общие трудовые, финансовые ресурсы и организационно осуществлялся единый торговый процесс.

Более того, налоговым органом установлено, что для соблюдения условий сохранения права применения ЕНВД и УСН (с целью исключения превышения средней численности 100 человек) ИП Леоновым А.Н. формально распределена численность персонала между производственными кооперативами, ИП и ООО «ТД «Снегири».

Кроме того, с целью создания видимости самостоятельного осуществления ИП и юридическими лицами расходов, связанных с осуществлением ими деятельности, создан формальный документооборот с производственными кооперативами (ПК «Блеск», ПК «Склад-Мастер», ПК «Торглайн», ПК «Альянс», ПК «Торгсервис»), оказывающими услуги лицам, работающим под торговой маркой «Снегири».

В ходе мероприятий налогового контроля в отношении ПК «Блеск», ПК «Склад-Мастер», ПК «Торглайн», ПК «Альянс», ПК «Торгсервис», установлено: состоят на учете в налоговом органе с 2011 года; располагаются по адресам магазина «Снегири- 7» (ПК «Торглайн», ПК «Альянс», ПК «Блеск»), Склада № 7 (ПК «Склад-Мастер»), магазина «Снегири-6» (ПК «Торгсервис»); применяют режим налогообложения в виде УСН (объект налогообложения доходы); оказывают услуги только Сети «Снегири».

Среднесписочная численность сотрудников:

- ПК «Блеск» в 2013 году - 46 человек, в 2014 году - 43 человека, в 2015 году – 41 человек;

- ПК «Склад-Мастер» в 2013 году - 26 человек; в 2014 году - 24 человека; в 2015 году - 19 человек;

- ПК «Торглайн» в 2013 году - 48 человек; в 2014 году - 49 человек; в 2015 году - 35 человек;

- ПК «Альянс» в 2013 году - 183 человека; в 2014 году - 71 человек; в 2015 году - 48 человек;

- ПК «Торгсервис» в 2013 году - 45 человек; в 2014 году - 29 человек; в 2015 году - 25 человек.

Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки установлено, что сотрудники, принятые на работу:

- в ПК «Блеск» (01.03.2011) в тот же день уволены ИП Леоновым А.Н. (2 человека), ИП Леоновой Т.Н. (2 человека), ИП Леоновой А.Ф. (6 человек), ИП Денисенко М.М. (4 человека), ИП Горкуша Т.Н. (4 человека), ИП Рудьман Т.Н. (1 человек), ООО «ТД «Снегири» (1 человек);

- в ПК «Склад-Мастер» (01.04.2011) в тот же день уволены ИП Леоновым А.Н. (10 человек), ИП Леоновой Т.Н. (3 человека), ИП Денисенко Н.А. (3 человека), ООО «ТД «Снегири» (4 человека);

- в ПК «Торглайн» (15.04.2011) в тот же день уволены ИП Леоновым А.Н. (4 человека), ИП Леоновой Т.Н. (7 человек), ИП Леоновой А.Ф. (9 человек), ИП Горкуша Т.Н. (5 человек), ООО «ТД «Снегири» (4 человека);

- в ПК «Альянс» (02.01.2012) в тот же день уволены ИП Леоновым А.Н. (4 человека), ИП Леоновой Т.Н. (11 человек), ИП Леоновой А.Ф. (6 человек), ИП Криулько Т.Н. (1 человек), ИП Горкуша Т.Н. (1 человек), ИП Комлевой Е.А. (5 человек), ООО «ТД «Снегири» (6 человек);

- в ПК «Торгсервис» (02.01.2012) в тот же день уволены ИП Леоновым А.Н. (7 человек), ИП Леоновой Т.Н. (4 человека), ИП Леоновой А.Ф. (5 человек), ИП Горкуша Т.Н. (1 человек), ИП Комлевой Е.А. (5 человек); ООО «ТД «Снегири» (8 человек).

Кроме того, Инспекцией установлено, что в указанные даты количество вновь принятых сотрудников ПК «Блеск» составило 8 человек, ПК «Склад-Мастер» - 3 человека, ПК «Торглайн» - 9 человек, ПК «Альянс» - 8 человек, ПК «Торгсервис» - 9 человек.

В ходе допроса Грук И.В. (председатель ПК «Блеск» с 10.02.2011 по 27.01.2014, протокол № 1506 от 23.03.2017г.), Бурыхина Н.Л. (председатель ПК «Блеск» с 27.01.2014 по 06.11.2014, протокол № 1554 от 18.01.2017г.), Заходяко С.М. (председатель ПК «Блеск» с 06.11.2014, протокол № 1513 от 06.04.2017г.), Останина В.И. (контролер ПК «Блеск, протокол № 1540 от 10.04.2017г.), Кондарева А.В. (грузчик ПК «Склад-Мастер», протокол № 1509 от 10.04.2017г.), Баталова А.И. (грузчик ПК «Склад-Мастер», протокол № 1507 от 31.03.2017г.), Кодак Л.Н. (фасовщица ПК «Склад-Мастер», протокол № 1508 от 04.04.2017г.), Кудрина К.В. (кладовщик ПК «Склад-Мастер», протокол № 1553 от 19.01.2017г.), Картополова Т.П. (председатель ПК «Торглайн», протокол № 1557 от 23.01.2017г.), Фомина Г.В. (председатель,

фасовщица ПК «Торглайн», протокол № 1541 от 10.04.2017г.), Цмокол Д.С. (грузчик ПК «Торглайн», протокол № 1542 от 07.04.2017г.), Кибизова Ж.Д. (председатель ПК «Альянс» с 27.12.2011 по 12.07.2013, протокол № 1505 от 29.03.2017г.), Петрова А.Б. (председатель ПК «Альянс» с 12.07.2013, протокол № 1555 от 19.01.2017г.), Кунц Т.А. (продавец-консультант ПК «Альянс», протокол № 1532 от 20.01.2017г.), Гилева О.Ю. (продавец «ПК Альянс», протокол № 1527 от 28.12.2016г.), Бренальдзе Т.И. (председатель с 27.12.2011 по 10.10.2013, кассир ПК «Торгсервис», протокол № 1504 от 29.03.2017г.), Шеметова Н.И. (председатель с 10.10.2013, продавец-кассир ПК «Торгсервис», протокол № 1514 от 06.04.2017г.), Куклина Ж.Ю. (кассир ПК «Торгсервис», протокол № 1526 от 28.12.2016г.), Гуссер О.А. (кассир ПК «Торглайн», протокол № 1544 от 13.04.2017г.) показали, что с переводом их из магазинов Сети «Снегири» в ПК место их работы и функциональные обязанности не изменились, свидетели продолжали осуществлять деятельность в магазинах Сети «Снегири», вопросами относительно размера и порядка внесения паевых взносов, финансово-хозяйственной деятельности ПК не владеют. Со слов Останиной В.И., в начале 2011 года заведующая магазином «Снегири-1» Комлева Е.А. сказала, что необходимо уволиться от ИП Леоновой А.Ф. и трудоустроиться в ПК «Блеск». Вступить на должность председателя ПК «Торглайн» Картополовой Т.П. предложила Криулько Т.Н. в виду необходимости создания рабочих мест фасовщиков и грузчиков для работы в магазинах Сети «Снегири». Цмокол Д.С. указал, что в 2011 году Чернышова Л.В. собрала всех грузчиков в магазине «Снегири-1» и довела до них информацию о том, что необходимо уволиться из ООО «ТД «Снегири» и трудоустроиться в ПК «Торглайн». Кибизова Ж.Д. показала, что занимала должность председателя ПК «Альянс» формально. Кунц Т.А. о деятельности ПК «Альянс» ничего не знает, она трудоустраивалась в «ТС «Снегири», а потом узнала, что работает в ПК «Альянс». О переводе из ООО «ТД «Снегири» в ПК «Торгсервис» Куклину Ж.Ю. также не уведомляли. Со слов Бренальдзе Т.И., цель создания ПК «Торгсервис» никому не известна, председатель и все члены кооператива и работники числились фиктивно. На самом деле все работали на своих прежних рабочих местах в магазинах Сети «Снегири», только поменялась запись в трудовой книжке.

Таким образом, в ходе выездной налоговой проверки налоговым органом установлено, что работники, переведенные в ПК «Блеск», ПК «Склад-Мастер», ПК «Торглайн», ПК «Альянс», ПК «Торгсервис», ранее работали в Сети «Снегири», формальный перевод от одного работодателя к другому не изменил условия их работы

и оплаты труда, так как фактически они оставались работать на прежних местах и должностях.

В результате сопоставления выручки от реализации товаров участников Сети «Снегири», полученной от использования торговых площадей за 2013 год, и суммы оплаченных услуг ПК «Блеск», ПК «Склад-Мастер», ПК «Торглайн», ПК «Альянс», ПК «Торгсервис» Инспекцией установлено, что стоимость оказанных услуг ПК для ИП и юридических лиц Сети «Снегири» устанавливалась формально, так как она не сопоставима ни с торговой площадью, ни с торговой выручкой каждого клиента ПК.

Например, ИП Леонов А.Н., имея наибольшую площадь и выручку, оплатил услуги ПК «Блеск», ПК «Склад-Мастер», ПК «Торглайн», ПК «Альянс», ПК «Торгсервис» в 2013 году в размере, составляющем 3,11% от суммы выручки, тогда как ИП Комлева Е.А. и ИП Криулько Т.Н. оплатили расходы в размере 71,37% и 33,58% от суммы выручки, соответственно.

Самостоятельная финансово-хозяйственная деятельность ПК не осуществлялась ввиду того, что ПК самостоятельно не определяли стоимость и объем оказанных услуг для каждого клиента, так как работники ПК закреплялись за магазином в целом, а не за каждым ИП или юридическим лицом, осуществляющим розничную торговлю в магазине.

Согласно полученным показаниям работников ПК установлено, что они получали задания на выполнение работы от заведующей или администратора магазина, выполняли работу не только на определенном месте работы, но и перемещались по всему торговому залу магазина, подменяя друг друга, то есть были вовлечены в единый торговый процесс на едином объекте торговли.

Деятельность работников ПК была подконтрольна Леонову А.Н., так как именно он проводил собрания со всеми работниками магазинов Сети «Снегири», независимо от того, у кого они были трудоустроены, определял размер заработной платы и премии для всех сотрудников магазинов сети «Снегири».

В ходе мероприятий налогового контроля Инспекцией установлено, что документально трудоустроенные в 2013 году у ИП Криулько Т.Н. сотрудники (Самадаев М.С., Сартания А.Ю., Федотова Ю.В., Хисматулин Р.Г.), фактически выполняли работы по реализации товара, не принадлежащего ИП Криулько Т.Н., а также осуществляли реализацию товаров на других торговых площадях (протоколы допросов № 1586 от 01.06.2017г., № 1587 от 02.06.2017г., № 1584 от 31.05.2017г., № 1585 от 01.06.2017г.).

В ходе допроса сотрудники Криулько Т.Н. показали, что собеседование при приеме на работу она проводила только с Самадаевым М.С., остальные лица с Криулько Т.Н. не знакомы и никогда ее не видели. Криулько Т.Н. контроль в магазине «Снегири-5» не осуществляла, свой товар не контролировала, с работниками не общалась. Контроль осуществлял ИП Леонов А.Н.

В отношении ИП Леоновой Т.Н. Инспекцией установлено, что документально трудоустроенные у нее в 2013 году Зима Н.В., Какабадзе И.Т., Тахтаева Т.П. фактически выполняли работы по реализации товара, не принадлежащего ИП Леоновой Т.Н., поскольку в магазине «Снегири-7» ИП Леонова Т.Н. деятельность не осуществляла.

Документально трудоустроенные в ООО «ТД «Снегири» заведующие магазинами Сети «Снегири» Котельникова О.Ю., Будюк Г.А., администраторы Куклина Ж.Ю., Гилева О.Ю., Пономарева А.А., продавцы-консультанты, продавцы-кассиры Тусюк В.А., Жгилев Д.В., Каданникова М.С., Муравьева Н.В. фактически выполняли должностные обязанности по реализации всего товара в магазинах Сети «Снегири», что свидетельствует о едином хозяйствующем субъекте торговли.

Таким образом, материалами проверки подтверждено, что персонал, задействованный в розничной торговле магазинов Сети «Снегири», формально распределенный между работодателями, фактически являлся единым коллективом, выполняющим работу по реализации товаров в целом для всех участников (без учета собственников товаров ИП и ООО «ТД «Снегири»).

В связи с чем, средняя численность всего коллектива в магазинах торговой сети Снегири на каждую отчетную дату проверяемого периода превышала 100 человек: на 01.01.2013г. - 194 чел.; на 01.01.2014г. - 232 чел., на 01.01.2015г. - 242 чел., на 01.01.2016г. - 172 чел., следовательно, с 01.01.2013 нарушены условия, при которых участники являющиеся общим хозяйствующим субъектом могли применять специальный режим налогообложения ЕНВД.

Вывод Инспекции также подтверждается документами, полученными в ходе выездной налоговой проверки (товарные накладные) от поставщиков товаров, согласно которым товары от контрагентов получали работники, трудоустроенные не у лица, которому произведена поставка товара, а у других участников Сети «Снегири», что также свидетельствует об общем использовании трудовых ресурсов и об отсутствии самостоятельного (раздельного) осуществления каждым участником Сети «Снегири» расходов, связанных с ведением ими предпринимательской деятельности.



Кроме того, денежные средства от торговой деятельности торговой сети «Снегири» аккумулировались на расчетных счетах ИП Леонова А.Н. и ООО ТД «Снегири» и в дальнейшем использовались для оплаты расходов, связанных с осуществлением не только своей деятельности, но и для оплаты расходов друг за друга, а также для оплаты расходов всей торговой сети:

- ООО «ТД «Снегири» является собственником магазина Снегири - 6, а оплата тепловой энергии за данный объект осуществлялась по договору, заключенному ИП Леоновым А.Н. с ООО «Энерготранс» (теплоснабжающая организация) и за счет его средств (договор № 1481 от 01.09.2010г.) без последующего возмещения затрат;

- ИП Леоновым А.Н. осуществлены расходы за медосмотр и за профессиональное гигиеническое обучение, аттестацию работников, трудоустроенных в ООО «ТД «Снегири» и у других работодателей торговой сети Снегири без последующего возмещения затрат;

- ИП Леоновым А.Н. после прекращения торговой деятельности (31.01.2014) осуществлены расходы по приобретению расходных материалов (чековая и весовая лента, фасовочные мешочки), форменной одежды, холодильного оборудования и комплектующих к нему, для использования другими участниками торговой сети «Снегири» без последующего возмещения затрат;

- ООО ТД «Снегири» произведена оплата за сопровождение программного продукта 1С Предприятие и за пользование системой оценки персонала, необходимых для деятельности ПК «Интелтех» без последующего возмещения затрат.

Кроме того, ИП Леонов А.Н. и ООО ТД «Снегири» осуществляли общие расходы (без возмещения друг другу соответствующей доли расходов) при осуществлении совместной деятельности по реализации разливных напитков (квас, лимонад, пиво) и производству хлеба и хлебобулочных изделий. Причем розлив пива, реализацию которого по документам осуществлял ООО «ТД «Снегири», производился в одном месте с розливом кваса, реализацию которого по документам осуществлял ИП Леонов А.Н.

ИП Леонов А.Н. в 2013 году не передавал в аренду складские помещения, места хранения товаров (подсобные помещения) взаимозависимым лицам, входящим в торговую сеть «Снегири»: ООО «ТД «Снегири», ИП Леоновой А.Ф., ИП Леоновой Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлевой Е.А., ИП Котельниковой О.Ю. Товары арендаторов хранились в подсобных помещениях магазинов, принадлежащих собственнику, на безвозмездной основе.

ООО ТД «Снегири» использовало складские помещения, принадлежащие на праве собственности ИП Леонову А.Н., также на безвозмездной основе без оформления договора аренды и соответствующей оплаты. Расходы по содержанию подсобных и складских помещений осуществлялись полностью за счет денежных средств ИП Леонова А.Н.

Таким образом, в ходе выездной проверки налоговым органом установлено, что ИП Леонов А.Н. имел все условия без взаимодействия с другими индивидуальными предпринимателями самостоятельно осуществлять в 2013г. деятельность по реализации товаров в магазинах торговой сети Снегири, так как имел необходимые торговые площади, складские помещения, оборудование для осуществления торговли, обеспеченность всем ассортиментом товаров по осуществляемой деятельности. Производил все расходы, связанные с содержанием магазинов и организацией в них торговли.

Данные обстоятельства подтверждают выводы налогового органа о том, что ИП Леоновым А.Н. и ООО ТД «Снегири» в лице его руководителя Леонова А.Н. и с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, умышленно создана схема снижения налоговых обязательств в результате искусственного дробления бизнеса путем формального распределения площадей торговых залов в магазинах и формального распределения численности между подконтрольными и взаимозависимыми лицами с целью создания условий для сохранения права применения специальных режимов.

Учитывая, что фактически ИП Леонов А.Н., являясь одним из участников единого хозяйствующего субъекта торговли, при осуществлении предпринимательской деятельности через торговую сеть «Снегири» использовал торговую площадь, превышающую 150 кв. метров, численность работников превышала среднюю численность (более 100 человек), налоговый орган обосновано доначислил ИП Леонову А.Н. налогов по общей системе налогообложения.

При этом, Инспекция сформировала налоговую базу для исчисления налогов отдельно для ИП Леонова А.Н. и ООО «ТД «Снегири», исходя из финансовых показателей деятельности каждого проверяемого налогоплательщика; каждый из проверяемых налогоплательщиков (ИП Леонов А.Н. и ООО «ТД «Снегири») привлечены к ответственности за неуплату налогов, исчисленных в соответствии с нормами НК РФ: ИП Леонов А.Н. за неуплату НДС и НДФЛ; ООО «ТД «Снегири» за неуплату НДС и налога на прибыль.

Заявляя возражения относительно выводов налогового органа, заявитель при этом в нарушение статьи 65 АПК РФ не представил доказательства, опровергающие их, в частности, о том, что участники единого хозяйствующего субъекта торговли вели различные, независимые друг от друга виды деятельности, имели обособленный штат сотрудников, самостоятельно исполняли обязательства в рамках своей деятельности, закупали у разных поставщиков товары определенного ассортимента и реализовывали их покупателям с учетом специфики деятельности каждого из них, заключали договоры, необходимые для ведения своей деятельности, самостоятельно вели учет своих доходов и расходов.

Доводы о том, что они самостоятельно исчисляли и уплачивали предусмотренные законом налоги суд не принимает во внимание, поскольку они не опровергают вывод о формальном дроблении бизнеса с учетом совокупности оцененных доказательств.

Действительно, сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика с участниками единого хозяйствующего субъекта торговли, который, по сути, он не оспаривает, не является основанием для консолидации их доходов и для вывода об утрате права на применение специального налогового режима, если каждый из налогоплательщиков осуществляет самостоятельную хозяйственную деятельность. Однако установленные фактические обстоятельства по настоящему делу указывают на наличие незаконной схемы уклонения от уплаты налогов и отсутствие хозяйственной самостоятельности входящих в единый хозяйствующий субъект лиц.

Кроме того, суд также учитывает, что обстоятельства по взаимоотношениям ИП Леонова А.Н., ООО «ТД «Снегири» и иных участников единого хозяйствующего субъекта торговли были предметом рассмотрения арбитражных судов по делу № А27-27262/2017, в котором установлена аналогичность фактических обстоятельств, что и в настоящем деле.

Заявитель также указывал на неверное определение размера начисленных ему НДС и НДФЛ, соответствующих сумм пени и штрафа, не отражающего реальные налоговые обязательства при переводе налогоплательщика со специальных налоговых режимов на общую систему налогообложения.

В ходе рассмотрения дела стороны неоднократно проводили совместную сверку налоговых обязательств. В результате Инспекцией представлен расчет налоговых обязательств налогоплательщика, согласно которому НДС доначислен в размере 12 382 038 руб., пени в размере 4 731 417 руб. 86 коп., штраф по пункту 3 статьи 122 НК РФ в размере 1 169 169 руб. 20 коп., штраф по пункту 1 статьи 119 НК РФ в размере 719 979

руб. 30 коп.; НДСЛ – в размере 515 020 руб., пени в размере 134 338 руб. 68 коп., штраф по пункту 3 статьи 122 НК РФ в размере 206 008 руб., штраф по пункту 1 статьи 119 НК РФ в размере 155 506 руб.

При этом в отношении НДСЛ между сторонами спора нет. Так, в результате сверки установлено, что в 2013, 2015 г.г. расходы ИП Леонова А.Н. превышают его доходы, соответственно, налоговая база для исчисления налога отсутствует.

За 2014 год сумма к уплате составила 515 020 руб., учитывая общую сумму дохода от предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению - 63 338 902 руб., общую сумму расходов - 54 332 612 руб. и расходы по амортизации - 5 044 600,88 руб. Итого расходов - 59 377 213 руб.

При определении НДС Инспекцией был произведен перерасчет с применением расчетных ставок 18/118 и 10/110. Так, налоговый орган согласился с налогоплательщиком о том, что исчисление НДС сверх полученной предпринимателем выручки является необоснованным, в связи с тем, что наличие отметки «без НДС» в счетах-фактурах является результатом неправильного определения предпринимателем своего статуса как плательщика данного налога.

Налогоплательщиком и налоговым органом произведена сверка по суммам налоговых вычетов по НДС за 2013-2015 г.г. Расхождений по суммам вычетов нет.

Кроме того, определены доходы ИП Леонов А.Н. за период 2013-2015г.г., которые являются объектом налогообложения по НДС и составляют – 590 288 626 руб., в том числе:

- доход от реализации товаров – 549 747 543 руб.;
- доход от арендной платы – 40 541 082 руб.

При этом доход от реализации товаров в размере 549 747 543 руб. состоит из:

- 1) 500 731 209 руб. доходы (выручка), зачисленные ИП Леонову А.Н. на расчетный счет (с учетом перевода денежных средств на расчетные счета по договору приема платежей между участниками схемы);
- 2) 47 751 653 руб. доходы от реализации, выданные под отчет (без внесения денежных средств на расчетный счет);
- 3) 1 264 681 руб. доходы в порядке взаиморасчетов с ООО ТД Снегири (без внесения денежных средств на расчетный счет).

Заявитель не согласен с методом определения налоговым органом выручки от розничной продажи товаров в целях исчисления НДС.

Заявитель указал, что при расчете пропорции за 1 квартал 2014 года, налоговым органом общее поступление товаров было принято исходя только из 1 месяца (январь

2014 года), а стоимость приобретаемых товаров ИП Леонов А.Н. была определена исходя из всего 1 квартала 2014 года (январь - март 2014). В результате этого, доля приобретаемых товаров ИП Леонов А.Н. была необоснованно завышена до 90%, что противоречит логике хозяйственной деятельности. В 1 квартале 2014 году ИП Леонов свел свою деятельность по розничной продаже к минимуму в виду перехода на другой вид бизнеса (аренда имущества), но по логике налогового органа, его доля в приобретаемых товарах выросла до 90%.

По расчету заявителя, средняя доля ИП Леонова А.Н. в период с 2013-1 кв. 2014 года составляет 70,48 %, в 1 кв. 2014 – 26,37%.

По доводу налогового органа о принятии в качестве общей суммы доходов списание товаров со счета 41, заявитель полагает, что данный довод некорректен с точки зрения бухгалтерского учета и налогообложения. Списание со счета 41 производится по цене с учетом торговой наценки, торговая наценка отражается в программе регламентированной операцией и не всегда соответствует цене продажи товара в рознице, так как поступление товара происходит ежедневно, цена входного товара меняется как в большую, так и в меньшую сторону. Розничные же цены в магазине не корректируются ежедневно. Соответственно, торговая наценка по факту может быть и меньше, и больше. Кроме того, периодически проводятся акции и скидки, которые также влияют на стоимость продажи товара. Помимо реализации, в стоимость реализованного товара попадает списание товара в ходе рекламных акций (дегустаций), а также и списание товара в силу истечения срока годности.

То есть, списание стоимости товара на себестоимость происходит по разным причинам и не всегда соответствует выручки за списанный товар.

Для нахождения общей выручки, заявителем были приняты за доходы - все поступления на ИП, отраженных в ТС «Снегири», так как эти данные подтверждаются первичными документами (выписками по расчетным счетам):

Наименование	1 кв 13	2 кв 13	3 кв 13	4 кв 13	1 кв 14	ИТОГО:
ИП Леонов	122 287 344,39	123 879 536,90	118 168 588,40	124 301 281,30	57 810 336,00	546 447 086,99
ИП Комлева	1 724 000,00	1 289 000,00	1 355 000,00	1 036 000,00	4 368 000,00	9 772 000,00
ИП Криулько	264 000,00	371 000,00	354 000,00	1 066 000,00	19 782 330,00	21 837 330,00
ИП Леонова Т.Н.	29 107318,00	18 316 995,00	21 939 555,00	24 523 697,00	7 453 691,00	101 341 256,00
ИП Леонова А.Ф.	2 751 401,00	5 035 502,00	3 901 165,00	4 681 381,00	27 468 805,00	43 838 254,00
выручка:	156 134 063,39	148 892 033,90	145 718 308,40	155 608 359,30	116 883 162,00	723 235 926,99

С учетом среднего % приобретения товара выручка ИП Леонов А.Н. за период 2013-1 кв. 2014 года должна составлять:  $723\ 235\ 926 \cdot 70,48\% = 509\ 703\ 201$  рубль. Выручка от розничной продажи товаров в целях исчисления НДС по методике

пропорционального расчета инкассируемой выручки составляет 501 239 869 рублей, что сопоставимо с расчетным методом исходя из доли ИП Леонова А.Н. в объеме закупаемых товаров.

Суд установил, что довод заявителя о неверном расчете доли за январь 2014г. - 90%, является ошибочным, поскольку в расчетах налоговых обязательств 1 квартал 2014г. указан как отчетный период. При этом с учетом результатов сверки при расчете вычетов по НДС отражено «приобретение товаров для розничной продажи в сумме 29 906 180,44 руб., в том числе за январь – 26 074 959 руб.», что составляет 78,45% (26074959/33236985), а не 26,37%, как указано в расчете заявителя.

Кроме того, в 2013 году у ИП Леонова А.Н. отсутствовал отдельный учет товаров и расчетов за товары с поставщиками, все индивидуальные предприниматели (ИП Леонов А.Н., ИП Леонова А.Ф., ИП Леонова Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлева Е.А.) для складского и бухгалтерского учета являлись единым субъектом под наименованием – ТС Снегири. Ведение учета товаров, поступивших на склад и в торговые залы магазинов осуществлялось только по ООО «ТД «Снегири» и ТС Снегири.

При формировании по каждому магазину товарных отчетов по форме ТОРГ-29 за каждый отчетный месяц 2013г. при выборе фирмы «ТС Снегири» в отчете по приходу отражаются: номер и дата товарной накладной, наименование поставщика сумма товара. При сопоставлении наименования поставщиков, указанных в товарных отчетах ТС «Снегири», с наименованием поставщиков, указанных в выписках по расчетным счетам индивидуальных предпринимателей при перечислении им денежных средств в оплату за товары, налоговым органом установлено, что за отчетный период в один товарный отчет включены товары, оплаченные разными предпринимателями: ИП Леоновым А.Н., ИП Леоновой А.Ф., ИП Леоновой Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлевой Е.А., что свидетельствует об отсутствии отдельного учета поступления товаров по каждому индивидуальному предпринимателю.

Ведение бухгалтерского учета в программе 1С Предприятие по счету 41 «Товары» (с отражением показателей в суммовом выражении: сальдо на начало отчетного периода, оборот по дебету (приход), оборот по кредиту (расход), остаток на конец отчетного периода) и по счету 60 «Расчеты с поставщиками и покупателями» (с отражением показателей в суммовом выражении: сальдо расчетов на начало отчетного периода, поступление товаров (кредит), оплата товаров (дебет), сальдо расчетов на конец отчетного периода), также осуществляется только по ООО «ТД «Снегири» и ТС Снегири.

При сопоставлении наименования поставщиков, указанных в оборотно-сальдовой ведомости по счету 60 «Расчеты с поставщиками и покупателями» с наименованием поставщиков, указанных в выписках по расчетным счетам индивидуальных предпринимателей при перечислении им денежных средств в оплату за товары, налоговым органом установлено, что за каждый отчетный месяц 2013г. в одной оборотно-сальдовой ведомости по фирме ТС «Снегири» отражаются сведения по учету поступления и оплаты товаров по всем поставщикам, которым производили оплату индивидуальные предприниматели: ИП Леонов А.Н., ИП Леонова А.Ф., ИП Леонова Т.Н., ИП Криулько Т.Н., ИП Комлева Е.А., что также свидетельствует об отсутствии отдельного бухгалтерского учета по каждому индивидуальному предпринимателю.

Таким образом, Инспекцией обосновано торговая выручка от реализации товаров ИП Леонова А.Н. определена, как денежные средства, поступившие (с учетом перевода денежных средств по договорам приема платежей) на расчетный счет ИП Леонова А.Н (на основании выписок по расчетным счетам и первичных документов) (с учетом перерасчета по результатам сверки) и является доходом за проданные товары, приобретенные у поставщиков от имени покупателя ИП Леонова А.Н.

Размер вмененного дохода ИП Леонову А.Н. Инспекцией документально подтвержден и обоснован. Так, налоговым органом документально подтверждено и доказано, что денежные средства, находящиеся на расчетном счете ИП Леонова А.Н. в размере 590 288 626 руб. являются его доходом и использовались для осуществления его предпринимательской деятельности.

В свою очередь, ИП Леоновым А.Н. не представлено документального обоснования для уменьшения вмененного ИП Леонову А.Н. дохода.

Довод заявителя о необходимости применения при исчислении выручки от розничной продажи товаров в целях исчисления НДС методики пропорционального расчета инкассируемой выручки в размере 70,48% является необоснованным.

Так, нормы Налогового кодекса РФ не содержат положений о возможности определения налоговых обязательств налогоплательщика путем суммирования, полученного им дохода, с величиной другого субъекта предпринимательской деятельности.

Согласно ст.45 Налогового кодекса РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налогов, в связи с чем, Инспекция сформировала налоговую базу для исчисления налогов отдельно для ИП Леонова А.Н., исходя из финансовых показателей его деятельности.

Заявляя о допущенном Инспекцией нарушении методики исчисления налогов, ИП Леонов А.Н. не указывает нормы налогового законодательства.

Согласно ст.101 НК РФ решение налогового органа, принятое по результатам налоговой проверки того или иного налогоплательщика не создает прав и обязанностей для иных налогоплательщиков.

Само по себе то обстоятельство, что при определении недоимки предпринимателя налоговый орган использовал сведения о доходах, полученных взаимозависимыми с предпринимателем хозяйственными обществами, и дал оценку характеру отношений между данными лицами и предпринимателем, не означает, что оспариваемое решение инспекции принято о правах и обязанностях этих хозяйственных обществ.

Кроме того, исходя из приведенного заявителем расчета (на основании выписок по расчетным счетам), выручка в данном расчете определена в размере 509 703 201 руб., а налоговым органом определена в размере 500 731 209 руб., в связи с чем, права налогоплательщика не нарушаются.

Кроме того, на стр. 61-62 решения от 28.09.2017г. № 12 указано, что из магазина Снегири - 4 наличные денежные средства (выручка) не инкассировались на расчетный счет, а сдавались в кассу офиса, следовательно, на расчетные счета участников Торговой сети Снегири зачислена выручка не в полном объеме. Данная выручка расходовалась наличными, в том числе использована на приобретение товаров через подотчет.

Таким образом, суд полагает, что определенный Инспекцией в оспариваемом решении доход (выручка от реализации товаров) на основании поступлений денежных средств непосредственно на расчетный счет ИП Леонова А.Н. ниже, чем стоимость реализованных товаров (выручка) по расчету, исходя из доли (удельного веса) непосредственно приобретенных ИП Леоновым А.Н. товаров, на которые налоговым органом предоставляются вычеты по НДС (626 784 200 руб.), следовательно, Инспекция при определении выручки ИП Леонова А.Н. не ухудшила его положение и не ущемила его в правах.

При указанных обстоятельствах, суд признает расчет налогового органа обоснованным.

Кроме того, заявитель указывает на то, что поскольку Общество считало себя плательщиком, применяющим специальные налоговые режимы в виде уплаты единого налога на вмененный доход и упрощенной системы налогообложения, добросовестно исчисляя и уплачивая налоги по данным режимам налогообложения, то имеет место



заблуждение, а не умысел со стороны налогоплательщика, поэтому действия заявителя должны квалифицироваться как совершенные по неосторожности, что влечет привлечение к ответственности по пункту 1, а не по пункту 3 статьи 122 НК РФ.

Данный довод заявителя отклонен судом как противоречащий обстоятельствам дела.

Неуплата или неполная уплата налогов влечет ответственность, предусмотренную статьей 122 НК РФ.

Объективная сторона налогового правонарушения, указанного в статье 122 НК РФ, состоит в неправомерном деянии (действии или бездействии), результатом которого является неуплата или неполная уплата сумм налога или сбора. Для привлечения налогоплательщика (плательщика сбора) к ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) необходимо установить: неправомерное деяние - занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога (сбора) или неправомерное действие (бездействие); негативный результат - неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора); причинную связь между этими деянием и негативными последствиями.

Субъективная сторона налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 122 НК РФ, может выражаться как в форме неосторожности (пункт 1 статьи 122 НК РФ), так и в форме умысла (пункт 3 статьи 122 НК РФ). Умысел является в данном случае квалифицирующим признаком деяния.

В соответствии с пунктом 3 статьи 110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

В соответствии с пунктом 2 статьи 110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

В связи с тем, что в ходе судебного разбирательства установлено, что ИП Леоновым А.Н. и ООО ТД «Снегири» в лице его руководителя Леонова А.Н. с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, умышленно создана схема снижения налоговых обязательств в результате искусственного дробления бизнеса, Леонов А.Н. осознавал противоправный характер данных действий и желал наступление вредных последствий таких действий, суд

считает правомерным привлечение налогоплательщика к ответственности, предусмотренной пунктом 3 статьи 122 НК РФ, в виде штрафа в размере 40% от неуплаченных сумм налога.

Довод заявителя об отсутствии в его действиях вины с учетом установленных в ходе судебного разбирательства обстоятельств, суд считает не состоятельным.

В данном случае, как уже указано выше, налоговый орган доказал, что налогоплательщик неправомерно применяло ЕНВД и УСН, в связи с использованием схемы отношений между взаимозависимыми лицами, позволяющая участникам минимизировать налоговые обязательства, исключительно с целью соблюдения условий для применения льготного налогового режима.

Кроме того, поскольку привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 3 статьи 122 НК РФ, является обоснованным, данное обстоятельство исключает применение смягчающих ответственность обстоятельств, так как в противном случае исчезает смысл в законодательной дифференциации ответственности по формам вины, в том числе и в силу возможности исключения ответственности за умысел (сознательное нарушение налогового законодательства) путем применения смягчающих обстоятельств.

Заявитель также оспаривает привлечение его к налоговой ответственности по пункту 123 НК РФ, поскольку полагает, что в его действиях отсутствует состав правонарушения, предусмотренный статьей 123 НК РФ. При этом ссылается на позицию Конституционного Суда РФ, изложенную в постановлении от 06.02.2018 N 6-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 4 статьи 81 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Таиф».

Налоговый орган возражает относительно удовлетворения требований в данной части, поскольку заявитель не выполнил условия освобождения от ответственности, указанные Постановлением Конституционного Суда РФ от 06.02.2018 N 6-П.

Суд полагает, что доводы заявителя по данному эпизоду не обоснованы, учитывая следующее.

В силу статьи 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с положениями НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком. За неисполнение

или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате взаимоотношений с которыми налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму НДФЛ.

На основании пункта 4 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам.

В соответствии со статьей 123 НК РФ неправомерное неудержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Согласно подпункту 1 пункта 4 статьи 81 НК РФ если уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности в случаях: представления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени; представления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Положение, предусмотренное пунктом 4 статьи 81 НК РФ, касающееся освобождения от ответственности, применяются также в отношении налоговых агентов при представлении ими уточненных расчетов (абзац третий пункта 6 статьи 81 НК РФ).

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 06.02.2018 N 6-П отмечено, что нормами налогового законодательства предусмотрена

возможность освобождения налогового агента от налоговой ответственности, предусмотренной статьей 123 НК РФ, по основанию, указанному в пункте 4 статьи 81 НК РФ, при условии оплаты недоимки по налогу и пени до подачи уточненной налоговой декларации за соответствующий период (с учетом соблюдения иных условий, указанных в пункте 4 статьи 81 НК РФ). При этом взаимосвязанные положения пункта 4 статьи 81 и статьи 123 НК РФ признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации в той мере, в какой они не препятствуют освобождению от налоговой ответственности за несвоевременное перечисление в бюджет сумм НДФЛ налоговых агентов, не допустивших искажения налоговой отчетности, если они самостоятельно (до момента, когда им стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременной уплаты налога или о назначении выездной налоговой проверки) уплатили необходимые суммы налога и пени, а несвоевременное перечисление ими в бюджет соответствующих сумм явилось результатом упущения (технической или иной ошибки) и носило непреднамеренный характер.

Таким образом, необходимым условием освобождения от налоговой ответственности, предусмотренной статьей 123 НК РФ, является соблюдение положений подпункта 1 пункта 4 статьи 81 НК РФ, если при этом несвоевременное перечисление в бюджет соответствующих сумм явилось результатом упущения налогового агента (технической или иной ошибки) и носило непреднамеренный характер.

В ходе выездной налоговой проверки Инспекцией выявлено, что сумма задолженности в бюджет по налогу на доходы физических лиц по данным проверки по состоянию на 31.12.2015г. составила 27016 (1 376 854 - 567 058 - 782 780) руб. На дату настоящего решения задолженность не погашена, сумма несвоевременно перечисленного налога на доходы физических лиц за период с 01.01.2013г. по 31.12.2015г. составила 453 977 руб., в том числе: за период с 01.01.2013г. по 31.12.2013г. составила 325429 руб., за период с 01.01.2014г. по 31.12.2014г. составила 101356 руб., за период с 01.01.2015г. по 31.12.2015г. составила 27192 руб.

В соответствии со статьей 75 Налогового кодекса Российской Федерации за несвоевременную уплату налоговым агентом удержанных сумм налога на доходы физических лиц исчислена пеня за период с 01.01.2013г. по 28.09.2017г. в размере 15 413,82 руб.

Таким образом, заявитель не выполнил условия освобождения от ответственности, указанные Постановлением Конституционного Суда РФ от 06.02.2018 N 6-П.

Кроме того, несвоевременное перечисление НДФЛ происходило систематически, о чем указано в таблице на страницах решения 151-157. Также заявителем ни в ходе выездной налоговой проверки, ни в суд не представлены доказательства, указывающие на то, что несвоевременное перечисление налоговым агентом в бюджет сумм налога носило не преднамеренный характер и было результатом его упущения (технической или иной ошибки).

Следовательно, налоговый орган правомерно привлек ИП Леонова А.Н. как налогового агента к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ. Оснований для уменьшения размера штрафа по данному эпизоду на основании статей 112, 114 НК РФ судом не установлено.

С учетом изложенного требования заявителя подлежат удовлетворению частично.

Судебные расходы по оплате государственной пошлины в размере 300 руб. относятся на налоговый орган.

Руководствуясь статьями 110, 167-170, 176, 180, 181, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

р е ш и л:

признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Кемеровской области № 12 от 28.09.2017 «о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» в части:

- доначисления налога на добавленную стоимость в части, превышающей 12 382 038 руб., пени в части, превышающей 4 731 417 руб. 86 коп., штрафа по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации в части, превышающей 1 169 169 руб. 20 коп., а также штрафа по пункту 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации в части, превышающей 719 979 руб. 30 коп.;

- доначисления налога на доходы физических лиц в части, превышающей 515 020 руб., пени в части, превышающей 134 338 руб. 68 коп., штрафа по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации в части, превышающей 206 008 руб., а также штрафа по пункту 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации в части, превышающей 155 506 руб.

В остальной части заявление оставить без удовлетворения.

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Кемеровской области в пользу индивидуального предпринимателя Леонова Александра Николаевича 300 руб. судебных расходов по уплате государственной пошлины.

Решение может быть обжаловано в Седьмой арбитражный апелляционный суд в месячный срок с момента его принятия.

Судья

Ю.С.Камышова

Электронная подпись действительна.

Данные ЭП: Удостоверяющий центр ФГБУ ИАЦ Судебного  
департамента  
Дата 24.09.2019 7:28:38  
Кому выдана Камышова Юлия Сергеевна