Заместитель руководителя УФНС России по субъекту РФ, руководствуясь статьей 140 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), рассмотрев апелляционную жалобу (входящий от 10.02.2015) индивидуального предпринимателя Х (далее по тексту – ИП Х, налогоплательщик, Заявитель), а также приложенные документы,

**УСТАНОВИЛ:**

29.12.2014 ИФНС России по результатам выездной налоговой проверки ИП Х вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым налогоплательщику доначислены суммы неуплаченных налогов на общую сумму 4 626 146 руб., в том числе налог на добавленную стоимость – 4 382 326 руб., налога на доходы физических лиц – 243 820 руб.; пени – в сумме 1 188 230,59 руб.; налоговые санкции, предусмотренные пунктом 1 статьи 122, статьей 123 НК РФ, в общем размере 637 319,52 руб.

10.02.2015, в порядке, установленном пунктом 1 статьи 139.1 НК РФ, в УФНС России по субъекту РФ поступила апелляционная жалоба ИП Х, в которой налогоплательщик, выражает свое несогласие с названным ненормативным актом как не соответствующим законодательству о налогах и сборах, вследствие чего нарушающим ее права как налогоплательщика.

Заявитель утверждает, что выводы налогового органа о том, что в период с 01.01.2010 по 30.09.2013 ИП Х осуществлялась деятельность по розничной торговле в ЮЛ 1 по адресу 1 на площади, превышающей 150 кв.м., не обоснованы. Все доказательства, положенные в основу оспариваемого решения не соответствуют фактическим обстоятельствам и не подтверждены достоверными и неоспоримыми доказательствами.

1. Отсутствие в технической документации изменений в площади торгового зала и назначения помещений, определяющей наличие на 1 этаже здания помещения под номером 1 «торговый зал» площадью 730 кв.м., не свидетельствует о фактическом отсутствии реконструкции либо переоборудования помещений. В связи с чем, ссылка налогового органа на данное обстоятельство не опровергает утверждения о том, что фактически арендовалась только часть названного помещения, которая была отделена некапитальными перегородками (из гипсокартона) и стеллажами.

Факт наличия в проверяемом периоде разделений торгового зала перегородками и стеллажами подтверждается показаниями опрошенных в ходе проверки свидетелей, представленными при налоговой проверке документами на выполнение работ по монтажу данных конструкций, которые необоснованно не приняты во внимание налоговым органом.

Утверждение налогового органа о том, что договоры аренды заключены формально, между взаимозависимыми лицами, также ничем не подтверждено. Сам по себе факт заключения договоров аренды между взаимозависимыми лицами не свидетельствует о формальности заключенных договоров.

Налоговым органом не установлено фактов, опровергающих исполнение сторонами заключенных договоров, отсутствуют сведения о влиянии взаимозависимости на коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые бы имели место в сделках с идентичными услугами с другими лицами, либо какие – то иные обстоятельства, обосновывающие такие выводы.

Проведенные налоговым органом осмотры, замеры торговых площадей и фотосъемка, зафиксировавшие факт использования всего помещения торгового зала на 1 и 2 этажах торгового центра, свидетельствуют об осуществлении розничной торговли строительными материалами и другими товарами в указанных помещениях на площади, превышающей 150 кв.м., в 2014 году, не являются доказательствами осуществления такой деятельности в проверяемые периоды (2010-2012 годы).

Показания свидетелей, на которые ссылается налоговый орган, содержат противоречивую информацию относительно ассортимента продаваемого товара, места его выкладки, количества и места нахождения кассовой техники. Показания свидетелей не характеризуются полнотой и точностью, как они зафиксированы в протоколах допроса.

Так, ссылка на показания свидетеля ФЛ 1 (протокол допроса свидетеля от 09.04.2014), который пояснил, что работал в 2007-2011 годах продавцом-консультантом в отделе керамической плитки в здании торгового центра, «в период моей работы весь товар принадлежал ИП Х». Однако, пояснения данного лица относительно того обстоятельства, что в период его работы с 2010 года по ноябрь 2011 года на первом этаже торгового зала и часть второго этажа в разные периоды сдавалась разным арендаторам в акт налоговой проверки не включены.

Не дана надлежащая оценка показаниям опрошенных свидетелей: ФЛ 2 (протокол допроса свидетеля от 10.04.2014), ФЛ 3 (протокол допроса свидетеля от 07.04.2014), ФЛ 4 (протокол допроса свидетеля от 12.05.2014), ФЛ 5 (протокол допроса свидетеля от 30.06.2014), ФЛ 6 (протокол допроса свидетеля от 01.07.2014), ФЛ 7 (протокол допроса свидетеля от 20.06.2014), ИП 1 (протокол допроса от 29.08.2014).

При данных обстоятельствах, показания свидетелей не могут быть приняты в качестве достоверных и достаточных, на основе которых неправомерно делать однозначный утвердительный вывод относительно осуществления в проверяемый период розничной торговли в ЮЛ 1 на площади, не превышающей 150 кв.м.

Кроме прочего, налоговым органом не учтено, что часть помещений в торговом зале на 1 этаже ЮЛ 1 (в правой части от входа) в проверяемом периоде арендовал индивидуальный предприниматель ИП 1 по договорам аренды с ЮЛ 2, на 2 этаже торгового комплекса помещения были предоставлены ЮЛ 3 для осуществления торговли и складирования товара по договорам аренды с ЮЛ 2.

2. Несмотря на несогласие с выводами налогового органа указанными в оспариваемом решение налогоплательщиком заявлены возражения относительно неправомерности доначисления налога на добавленную стоимость за проверяемый период без учета сумм налоговых вычетов.

Инспекция при исследовании документов, представленных ИП Х в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля не заявила какие-либо замечания к представленным документам.

Однако, в 4 кв. 2010 г., 2, 3 кв. 2011 г., 1 кв. 2012 г. с учетом того, что сумма налога, предъявленная продавцами товара (сумма налоговых вычетов), превысили общую сумму налога, исчисленную с налоговой базы, а налогоплательщиком в налоговых декларациях за соответствующие налоговые периоды налоговые вычеты и сумма налога к возмещению не заявлены, уменьшение сумм налога на добавленную стоимость произведено налоговым органом лишь в пределах сумм налога, исчисленных с налоговой базы за соответствующий налоговый период.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Налоговый период | По данным налогоплательщика | Учтено налоговыми органами |
| 4 кв. 2010 г. | 5 589 609.79 руб. | 5 477 471 руб. |
| 2 кв. 2011 г. | 4 312 655.51 руб. | 3 128 811 руб. |
| 3 кв.2011 г. | 4 985 715.88 руб. | 4 609 093 руб. |
| 1 кв. 2012 г. | 9 248 933.23 руб. | 8 783 162 руб. |

ИП Х, ссылается на Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.06.2013 № 1001/13, в связи с чем, полагает, что Инспекция, отклоняя доводы налогоплательщика о неправомерном переводе с ЕНВД на ОСНО, обязано представить налогоплательщику вычет по НДС с учетом сумм налога, подлежащих возмещению из бюджета, путем проведения зачета таких сумм в счет доначисления.

Как следует из материалов дела, ИФНС России проведена выездная налоговая проверка ИП Х по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2010 по 31.12.2012, в том числе: единого налога на вмененный доход – 01.01.2010 по 30.09.2013; налога на доходы физических лиц с выплат, в пользу физических лиц - с 01.01.2010 по 30.11.2013. Решение о проведении выездной налоговой проверки от 30.12.2013 принято заместителем начальника Инспекции.

В соответствии со ст.100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки составлен акт (далее - Акт) от 24.10.2014.

Акт и уведомление о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки от 28.10.2014 получены представителем налогоплательщика ФЛ 7 (по доверенности от 14.04.2014) – 30.10.2014.

Налогоплательщик, воспользовавшись правом, предоставленным ему п. 6 ст. 101 НК РФ, 01.12.2014 представил письменные возражения от 28.11.2014 (вх. от 01.12.2014), рассмотрение акта и материалов выездной налоговой проверки состоялось 03.12.2014 в присутствии представителей по доверенности от 27.11.2014 ФЛ 8 и ФЛ 9.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки и возражений ИП Х принято решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля от 04.12.2014 и решение о продлении срока рассмотрения материалов налоговой проверки от 04.12.2014, врученных 05.12.2014 представителем по доверенности от 27.11.2014, одновременно с извещением о времени и месте рассмотрения материалов выездной налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля от 04.12.2014.

Кроме того, 05.12.2014 представителю налогоплательщика – ФЛ 8 (доверенность от 27.11.2014) вручено требование о представлении документов (информации) от 04.12.2014.

В соответствии со статьей 93.1 НК РФ для истребования у контрагентов ИП Х документов и информации Инспекцией направлены поручения об истребовании документов (информации).

25.12.2014 осуществлена процедура ознакомления налогоплательщика ИП Х в лице представителей ФЛ 8, ФЛ 9, действующих на основании нотариальной доверенности от 27.11.2014 с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля, что зафиксировано в протоколе об ознакомлении проверяемого лица с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля. Заявлений и замечаний со стороны представителей налогоплательщика ФЛ 8, ФЛ 9 не поступило.

29.12.2014 рассмотрение акта выездной проверки от 24.10.2014, материалов налоговой проверки, возражений налогоплательщика и дополнительных материалов налоговой проверки, проведено Исполняющим обязанности начальника Инспекции. Со стороны ИП Х интересы представляли представители налогоплательщика – ФЛ 8, ФЛ 9 на основании доверенности от 27.11.2014.

По результатам выездной налоговой проверки принято решение от 29.12.2014 о привлечении ИП Х к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое получено по доверенности ФЛ 9 - 14.01.2015.

Таким образом, процессуальных нарушений при рассмотрении материалов налоговой проверки Инспекцией не допущено.

Дополнительно сообщаем, что в соответствии с п.6 ст.140 НК РФ срок рассмотрения жалобы продлен на один месяц на основании решения от 11.03.2015, направленного в адрес ИП Х 12.03.2015 письмом.

Оценив доводы, изложенные в жалобе, а также, проанализировав имеющиеся в деле документы, УФНС России по субъекту РФ считает жалобу не подлежащей удовлетворению по следующим основаниям.

По существу заявленных налогоплательщиком доводов УФНС России по субъекту РФ сообщает следующее.

1. В ходе выездной проверки Инспекцией установлено, что ИП Х в период с 01.01.2010 по 30.09.2013 осуществляла деятельность по розничной торговле в ЮЛ 1 (далее – ЮЛ 1) по адресу: 11 на площади превышающей 150 кв.м.

ИП Х в подтверждение осуществления предпринимательской деятельности по оптово-розничной торговле отделочными материалами на выездную проверку за проверяемый период, на уведомление о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов от 15.01.2014 письмом от 03.02.2014 были предоставлены оригиналы договоров аренды за период с 2010-2012 года, с арендуемой площадью:

- 104 кв.м. (нежилое помещение под организацию розничной торговли);

- 146 кв.м. (нежилое помещение под организацию розничной торговли);

- 89 кв.м. (нежилое помещение под размещение склада);

- 59 кв.м. (нежилое помещение под размещение склада);

- 163 кв. м. (нежилые помещения – склады);

- 97 кв.м. (нежилое помещение под размещение офиса);

- 147 кв.м. (нежилое помещение под размещение офиса);

- 103 кв.м. (нежилое помещение под организацию торговли – 53 кв.м. и складское помещение – 50 кв.м.);

- 824.4 кв.м. (нежилое помещение под склад).

Инспекцией в целях проверки достоверности сведений, содержащихся в представленных ИП Х на выездную проверку договорах аренды и первичных бухгалтерских документах к ним, были исследованы документы, имеющиеся в налоговом органе, полученные ранее до проведения выездной проверки от организации ЮЛ 2.

По документам, полученным до проведения выездной проверки в рамках ст. 93.1 НК РФ при истребовании документов (информации) у ЮЛ 2 установлено, что последним с ИП Х за период 2010-2012 гг. заключены следующие договоры аренды помещений:

- на 104 кв.м. (нежилое помещение под организацию розничной торговли);

- на 163 кв.м. (нежилое помещение под размещение склада);

- на 97 кв.м. (нежилое помещение под размещение офиса).

Кроме того, согласно документов, представленных юл 2 до проведения выездной налоговой проверки ИП Х с ЮЛ 2 были заключены договоры на оказание услуг по хранению и демонстрации товара от 02.01.2010 и от 02.01.2011, согласно которых ИП Х (Заказчик), а ЮЛ 2 (Исполнитель).

Предметом указанных договоров является то, что Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя обязательство в течение срока действия настоящих договоров с 02.01.2010 по 31.12.2010 и, с 02.01.2011 по 31.12.2011 соответственно, оказывать услуги по хранению и демонстрации товара Заказчика на своих демонстрационных площадях, расположенных по адресу: 1, 2 этаж.

При сравнительном анализе документов Инспекцией установлено, что в договорах аренды и первичных документах к ним (актах оказанных услуг), представленных ИП Х на выездную налоговую проверку имеются несоответствия с документами, предоставленными ЮЛ 2 письмом (вх. от 31.07.2012) до начала проведения выездной проверки, в частности, по аренде нежилого помещения площадью 89 кв.м. (под размещение склада).

В ходе выездной налоговой проверки по представленному ИП Х договору аренды нежилого помещения от 01.01.2011, согласно которого ЮЛ 2 предоставляет ИП Х в аренду нежилое помещение площадью 89 кв.м. для использования под склад, согласно плана помещения, а также актов оказанных услуг за 2011 год, в которых в графе «наименование работы (услуги)» имеется запись «Аренда помещения 89 кв.м.». Арендная плата по договору составляет 37 500 руб. в месяц.

Среди документов представленных ЮЛ 2, в рамках ст. 93.1 НК РФ, вышеуказанные договора отсутствуют. К актам оказанных услуг приложен договор на оказание услуг по хранению и демонстрации товара от 02.01.2011, стоимость услуг по договору также составляет 37 500 руб. в месяц, а в вышеперечисленных актах оказанных услуг в графе наименование работы (услуги) - запись «Услуги по хранению и демонстрации товара».

Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки, в соответствии со ст.90 НК РФ, проведен допрос руководителя ЮЛ 2 ИП 1 (протокол допроса от 29.08.2014), который подтвердил, что организацией ЮЛ 2 в проверяемом периоде с ИП Х были заключены договора на оказание услуг по хранению и демонстрации товара. Согласно заключенных договоров на оказание услуг по хранению и демонстрации товара на 2 этаже ЮЛ 1 демонстрировался и хранился товар ИП Х

В связи с чем, договоры аренды, предоставленные ИП Х на выездную налоговую проверку содержат недостоверные сведения о площадях, на арендуемые у ЮЛ 2 нежилые помещения, и о назначении арендуемых площадей.

Кроме того, Инспекцией установлено, что договоры аренды были заключены с участием взаимозависимой организацииЮЛ 2, в которой ИП Х в проверяемом периоде являлась учредителем, а её супруг ИП 1 - руководителем и учредителем.

ЮЛ 1 зарегистрировано - 19.06.2000, ликвидировано - 12.09.2013, юридический адрес: 1, ОКВЭД: оптовая торговля лакокрасочными материалами, доход по декларации УСН: (фактический вид деятельности: сдача внаём собственного нежилого недвижимого имущества); учредители: Х с 27.11.2002 и по дату ликвидации (доля участия в уставном капитале - 50%), ИП 1 с 27.11.2002 и по дату ликвидации (доля участия в уставном капитале - 50%), руководитель – ИП 1 с 26.11.2002.

Данные факты косвенно свидетельствуют о целенаправленных действиях ИП Х по сокрытию фактической площади используемой под организацию торговли и согласованности действий налогоплательщика с взаимозависимой организацией ЮЛ 1 (аналогичная позиция изложена в Определении ВАС от 11.07.2013 № ВАС-8732/13 по делу № А82-4455/2012).

Также, Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки направлено поручение от 21.01.2014 в ИФНС России для истребования у ФГУП «БТИ» технического паспорта на здание (строение), расположенное по адресу: 1, в ответ на которое сопроводительным письмом от 07.02.2014 (входящий от 13.02.2014) с заверенной копией технического паспорта с экспликацией к поэтажному плану в отношении нежилого здания расположенного по адресу: 1. Сведения, указанные в техническом паспорте, составленном по результатам технической инвентаризации от 07.12.2005 актуальны на 29.01.2014.

ИП Х арендовала помещение согласно плану к техническому паспорту от 07.12.2005 под номером 1, согласно плану к техническому паспорту от 29.01.2014 также под номером 1.

Согласно экспликации к плану объекта недвижимости по адресу: 1 к техническому паспорту от 07.12.2005 и от 29.01.2014 помещение под номером 1 имеет назначение – «торговый зал» общая площадь которого составляет 730,5 кв. м. Согласно плана объекта недвижимости к техническому паспорту от 07.12.2005 и от 29.01.2014 капитальная стена, разделяющая территорию торгового зала, отсутствует.

Следовательно, в представленных технических паспортах от 2005 года и 2014 года изменений в площади торгового зала и назначении помещения не произошло.

С целью установления деятельности иных лиц в ЮЛ 1, кроме ИП Х, а также использования торговой площади для розничной торговли налогоплательщиком на площади свыше 150 кв.м., Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки в рамках статьей 89, 92 НК РФ, проведен осмотр территории (помещений), в том числе торговых залов в ЮЛ 1 по адресу: 1, о чем составлен протокол осмотра от 18.06.2014.

По результатам осмотра территории установлено, что деление торговых залов на 1 и 2 этаже ЮЛ 1 фактически не производилось, а именно торговые площади не обособлены надлежащим образом, покупатели свободно перемещаются по всему ЮЛ 1 и рассчитываются в кассах, принадлежащих ИП Х, расположенных на 1 этаже ЮЛ 1.

На территории ЮЛ 1 в 2010-2013 годах находился один объект розничной торговли, имеющий в 2010-2013г. два торговых зала, площадь которых составляет 730,5 кв.м. и, соответственно, 1209,3 кв.м.

С целью подтверждения правомерности осуществления розничной торговли на площади не более 150 кв. м. и применения налогоплательщиком специального режима налогообложения в виде уплаты единого налога на вмененный доход за проверяемый период с 01.01.2010 по 30.09.2013 год Инспекцией, в соответствии с подпунктом 12 пункта 1 статьи 31, пунктом 1 статьи 90 НК РФ проведены опросы свидетелей: продавцов - консультантов, кассиров, бухгалтера, кладовщиков и грузчиков как уволенных, так и работающих у ИП Х, которым при опросе предъявлен технический паспорт на нежилое здание, расположенное по адресу: 1, составленный по результатам технической инвентаризации от 07.12.2005 (актуальный на 29.01.2014).

Всего в ходе проверки Инспекцией допрошено 25 свидетелей, работавших в разные периоды времени с 2010 по 2013 гг. и по настоящее время, которым были заданы (в зависимости от занимаемой должности) идентичные вопросы: период их работы в магазине ЮЛ 1, о характеристике магазина и осуществления в нем розничной торговли, а именно: его адрес, режим работы, наличие вывески, ассортимент товара, от кого был приобретен, кому принадлежал, на какой площади и каким образом располагался товар и доступ к нему покупателей (по периметру всего магазина или согласно договору на площади не более 150 кв.м.), кому и как реализовывался, наличие ККТ и их принадлежность, о планировке магазина и его изменениях за проверяемый период и др.

По результатам допросов свидетелей установлено, что в период их работы в ЮЛ 1 был только один магазин 1, расположенный по адресу: 1; в ЮЛ 1 установлен единый режим работы: в будние дни с 9:00 до 20.00, в воскресенье с 10:00-19:00; на здании торгового центра и на входной двери в ЮЛ 1 была единственная вывеска – ЮЛ 1. Других, отдельных объектов торговли на территории магазина «1» в период их работы не было. Для покупателей был один вход, он же являлся и выходом. ЮЛ 1 состоял из двух торговых залов, один зал, расположен на первом этаже – полностью занимал весь этаж, второй зал, расположенный на втором этаже, так же полностью занимал весь этаж. Капитальных перегородок на первом и на втором этажах не было.Для хранения товара было отдельное складское помещение, расположенное слева от центрального входа и имело отдельный вход для покупателей.

Покупатели свободно могли перемещаться по всему ЮЛ 1, как по торговому залу, расположенному на первом этаже, так и по торговому залу, расположенному на втором этаже.

В торговом зале, расположенном на первом этаже покупатели могли набирать в одну корзину или тележку выбранный товар. Расчет за товар, приобретенный на первом этаже, производится только на второй и третьей кассе.

На основании вышеизложенного, Инспекция пришла к выводу, что ИП Х в проверяемом периоде осуществляла розничную торговлю отделочными материалами, керамической плиткой, сантехникой и другими товарами в ЮЛ 1 по адресу: 1 на торговой площади, превышающей 150 кв.м., в связи с чем не имела правовых оснований для применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Кроме того, свидетель ИП 1 (протокол допроса от 29.08.2014) пояснил, что в здании по адресу 1 ЮЛ 1 имелись разделительные, а не капитальные перегородки.

Свидетель Х (протокол допроса от 25.08.2014) подтвердила, что перегородки и стеллажи постоянно перемещались.

Таким образом, представленные ИП Х на рассмотрение материалов выездной проверки договор подряда от 02.12.2009, акт проведения разового взаимозачета от 30.12.2009, акт выполненных работ по договору подряда от 02.12.2009 от 25.12.2009 по установке, монтаже перегородок в торговом центре, расположенном по адресу 1 не могут быть приняты в качестве подтверждения установки перегородок.

Инспекцией в ходе выездной проверки установлено, что ЮЛ 2 ликвидировано 12.09.2013, вышеуказанные документы в ходе выездной проверки налогоплательщиком не предоставлялись, свидетели, в том числе ИП Х, допрошенные в ходе выездной проверки не указали на заключение вышеуказанных договоров, в связи с чем, факт выполнения работ по монтажу перегородок отсутствует.

В соответствии с Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 18.11.2014 № Ф09-7368/14 по делу № А50П-930/2013 технический паспорт здания с экспликацией является тем инвентаризационным документом, который содержит необходимую и достоверную информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений.

Отделение арендатором части помещения при помощи витрин, прилавков и иных переносных конструкций не может быть признано складским помещением, поскольку само понятие «помещение» предполагает его конструктивную обособленность и специальное оснащение (аналогичная позиция изложена в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 03.02.2014 по делу № А38-1162/2013).

Согласно заверенной копии технического паспорта с экспликацией к поэтажному плану в отношении нежилого здания расположенного по адресу: 1, составленного по результатам технической инвентаризации от 07.12.2005 актуален на 29.01.2014, объект недвижимости по адресу: 1 помещение под номером 1 имеет назначение – «торговый зал» общая площадь которого составляет 730,5 кв.м., каких-либо сведений о делении указанной площади арендуемого помещения (в том числе на торговую и складскую) в данном техническом паспорте не имеется.

Таким образом, вышеуказанные обстоятельства подтверждают использование ИП Х торговой площади для розничной торговли на площади свыше 150 кв.м.

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

На основании подпункта 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в том числе и в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли.

В статье 346.27 НК РФ установлено, что стационарная торговая сеть - это торговая сеть, расположенная в предназначенных и (или) используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям; стационарная торговая сеть, имеющая торговые залы, - торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны.

Магазин - это специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже.

При осуществлении розничной торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы, используется физический показатель площадь торгового зала (в квадратных метрах) (статья 346.29 НК РФ).

Согласно статье 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.

В целях главы 26.3 НК РФ к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся у индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

В соответствии с Положением об аккредитации Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости организации технического учета и технической инвентаризации объектов капитального строительства, утвержденным Приказом Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 05.04.2005 №70, осуществлять деятельность по технической инвентаризации объектов капитального строительства вправе только юридические лица, уполномоченные на совершение таких действий (организации технической инвентаризации). Указанные организации аккредитуются Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости или его территориальными органами.

В данном случае такой организацией является филиал ФГУП «БТИ», согласно данным которого и приведены доводы Инспекции, а полномочиями осуществлять техническую инвентаризацию объектов капитального строительства ЮЛ 2 (арендодатель Заявителя) не наделен.

Кроме того, такие факты как один «вход-выход», общая вывеска магазина, оплата за приобретенный товар через общий кассовый узел, стенд с общей информацией для покупателей (с общей книгой жалоб, отзывов и предложений), ничем не ограниченное движение покупателей по торговой площади, взаимозависимость Х и ИП 1 (являются супругами) в полной мере отвечают критериям магазина.

Рассмотрев материалы дела и доводы в их совокупности и взаимосвязи, с учетом всех представленных доказательств сторон, УФНС России по субъекту РФ считает действия ИП Х по аренде нежилых помещений формальными, направленными исключительно на уменьшение налоговых обязательств, возложенных на нее законодательством о налогах и сборах РФ.

Аналогичные выводы приводятся в Постановлении ФАС Волго – Вятского округа от 10.12.2012 по делу № А29-3085/2012, Постановлении ФАС Волго – Вятского округа от 24.12.2012 по делу № А38-1707/2012, Постановлении ФАС Волго – Вятского округа от 06.08.2012 по делу № А29-675/2011.

2. При проведении выездных проверок налоговый орган вправе вызывать свидетелей для дачи показаний (ст. 90 НК РФ). Свидетелем может быть любой человек, которому известны какие-то сведения, необходимые налоговому органу: руководитель фирмы, рядовые сотрудники и члены их семей.

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

1) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

2) лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Согласно статье 51 Конституции РФ никто не обязан свидетельствовать против самого себя, своего супруга и близких родственников. К близким родственникам относятся родители, дети, усыновители, усыновленные, родные братья и сестры, дедушка, бабушка, внуки (ст.25.6 КоАП РФ).

Свидетелей вызывают повесткой. Повестка вручается под расписку или отправляется по почте. Свидетеля допрашивают в налоговой инспекции или по месту его жительства, если он из-за болезни, инвалидности или старости не может явиться в налоговую инспекцию. В ходе выездной проверки налоговый орган имеет право допросить свидетелей на территории проверяемой фирмы или предпринимателя.

Перед началом допроса налоговый инспектор разъясняет свидетелю его права и обязанности, предупреждает об ответственности за необоснованный отказ и уклонение от дачи показаний или за дачу заведомо ложных показаний. Иначе результаты допроса суды расценивают ненадлежащими доказательствами (постановления ФАС Московского от 25.12.2012 № А40-113120/11-116-305 и от 07.06.11 № КА-А40/5128-11, Северо-Кавказского от 07.08.2009 № А53-1182/2009, Дальневосточного от 15.06.2009 № Ф03-2571/2009 и Поволжского от 11.03.2009 № А12-17314/07 округов).

В самом допросе инспектор задает вопросы, свидетель на них отвечает. Показания фиксируются в протоколе. После того как допрос закончен, свидетель читает протокол и, если с его слов все записано верно, подписывает его. Если у свидетеля есть какие-то замечания по содержанию протокола, он вправе требовать, чтобы эти замечания были в него внесены.

За неявку либо уклонение от явки без уважительных причин налоговая инспекция вправе привлечь свидетеля к налоговой ответственности, предусмотренной абз. 1 ст. 128 НК РФ в виде штрафа в размере 1000 рублей. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний или дача заведомо ложных показаний влекут ответственность, предусмотренную абз. 2 ст. 128 НК РФ в виде штрафа в размере 3000 рублей.

Протокол признается ненадлежащим доказательством, если в протоколе допроса не указаны:

- дата проведения допроса (постановление ФАС Московского округа от 26.10.2009 № КА-А40/10919-09);

- время начала и окончания производства допроса (постановление ФАС Московского округа от 24.11.2008 № КА-А40/10732-08-2);

- указание на помещение, в котором проводился допрос (постановление ФАС Поволжского округа от 20.10.2009 № А65-3412/2009);

- подпись инспектора, проводившего допрос (постановление ФАС Московского округа от 18.03.2010 № КГ-А40/786-10-П);

- подпись в соответствующих графах и внизу текста (постановление от 05.03.2009 № Ф09-1047/09-С2);

- отметка о предупреждении свидетеля об ответственности за дачу ложных показаний (постановления ФАС Московского от 25.12.2012 № А40-113120/11-116-305 и от 07.06.2011 № КА-А40/5128-11, Северо-Кавказского от 07.08.2009 № А53-1182/2009, Дальневосточного от 15.06.2009 № Ф03-2571/2009 и Поволжского от 11.03.2009 № А12-17314/07 округов);

- информация о свидетеле: его фамилия и инициалы, адрес, гражданство, сведения о владении языком (постановление ФАС Московского округа от 28.04.2010 № КА-А40/4027-10).

Из анализа протоколов допроса свидетелей: ФЛ 1 (протокол от 09.04.2014), ФЛ 2 (протокол от 10.04.2014), ФЛ 3 (протокол от 07.04.2014), ФЛ 4 (протокол от 12.05.2014), ФЛ 5 (протокол от 30.06.2014), ФЛ 8 (протокол от 08.04.2014), ФЛ 6 (протокол от 01.07.2014), ФЛ 7 (протокол от 25.09.2014, протокол от 20.06.2014), ИП 1 (протокол от 29.08.2014), Х (протокол от 25.08.2014), ФЛ 9 (протокол от 15.05.2014), ФЛ 10 (протокол от 10.06.2014), ФЛ 11 (протокол от 06.06.2014), ФЛ 12 (протокол от 04.06.2014), ФЛ 13 (протокол от 03.06.2014), ФЛ 14 (протокол от 06.05.2014), ФЛ 15 (протокол от 30.04.2014), ФЛ 16 (протокол от 28.04.2014), ФЛ 17 (протокол от 21.04.2014), ФЛ 18 (протокол от 14.04.2014), ФЛ 19 (протокол от 10.06.2014), ФЛ 20 (протокол от 02.06.2014), ФЛ 21 (протокол от 08.09.2014), ФЛ 22 (протокол от 02.09.2014) установлено, что опросы проведены с соблюдением требований ст. 90 НК РФ.

Указанные протоколы подписаны собственноручно свидетелями, замечаний к протоколам не поступало, свидетели предупреждены об ответственности за дачу заведомо ложных показаний, за отказ от дачи показаний, что зафиксировано в вышеуказанных протоколах допросов.

Ответственность, за проявленную свидетелем безответственность при прочтении протокола допроса несет сам свидетель, так как он предупрежден о налоговой и уголовной ответственности за дачу заведомо ложным показаний и отказ от дачи показаний.

Поэтому довод налогоплательщика о том, что протоколы содержат одинаковые или дословные части текста и вызывают сомнения в их объективности необоснован.

Также, УФНС России по субъекту РФ считает, что свидетелями даны полные и исчерпывающие ответы на заданные однотипные вопросы, которые подтверждают факты по выявленным нарушениям Инспекции.

Ссылка Заявителя относительно не соответствия свидетельским показаниям и выводам Инспекции, изложенным в оспариваемом решении несостоятельна, так как оценка всех свидетельских показаний дана Инспекцией в совокупности. Так как Х, указаны отдельные моменты по показаниям тех свидетелей (работников), которые по настоящее время у нее работают. В связи с чем, к ссылке на показания именно этих сотрудников, без конкретно указанных свидетелями обстоятельств УФНС России по субъекту РФ относится критически, так как сотрудники, работающие у налогоплательщика в настоящее время, являются заинтересованными лицами в таких показаниях и заранее могли быть осведомлены о том, какие моменты нужно озвучить в показаниях.

3. В соответствии с п. 1 ст. 92 НК РФ должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков), в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Осмотр помещения сотрудниками налоговых органов, проведенного в период выездной проверки в совокупности с иными материалами выездной проверки (в том числе технический паспорт помещения, договоры аренды помещений, протоколы допроса свидетелей и другие доказательства) судами признается доказательством определения площадей и разделения перегородками торговых залов, складских и подсобных помещений (аналогичная позиция изложена в Постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.12.2011 № Ф01-5107/11 по делу № А29-862/2011).

Кроме того, в контексте действующего законодательного регулирования осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки.

Таким образом, осмотр, проведенный в соответствии с нормами НК РФ и в совокупности с иными доказательствами, признается надлежащим доказательством.

4. В отношении довода Заявителя о том, что у налогового органа не имеется препятствий для определения действительного размера налоговой обязанности по НДС, поскольку суммы предъявленного продавцами товара налога отражены в счетах-фактурах, которые в полном объеме представлены ИП Х при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля сообщаем следующее.

ИП Х по требованию налогового органа о предоставлении документов от 04.12.2014 в рамках проведения дополнительных мероприятий налогового контроля представлены следующие документы:

1. Счета-фактуры, полученные по торговой точке в ЮЛ 1 за 1,2,3,4 кварталы 2010г., 1, 2, 3, 4 кварталы 2011г., 1, 2, 3, 4 кварталы 2012г.;

2. Счета-фактуры, полученные по торговой точке по ЮЛ 4 за 2010, 2011 года;

3. Книги покупок по торговой точке в ЮЛ 1 за 1,2,3,4 кварталы 2010г., 1,2,3,4 кварталы 2011г., 1,2,3,4 кварталы 2012г.;

4. Книги продаж по торговой точке в ЮЛ 1 за 1,2,3,4 кварталы 2010г., 1,2,3,4 кварталы 2011г., 1,2,3,4 кварталы 2012г.;

5. Реестры материальных расходов по торговой точке в ЮЛ 4 за 2010, 2011 года;

6. Реестр счетов-фактур по торговой точке по в ЮЛ 4;

7. Отчеты о движении товароматериальных ценностей по торговой точке по ЮЛ 4 за 2010, 2011 года.

На основании представленных налогоплательщиком первичных документов Инспекцией подтверждены налоговые вычеты по НДС за периоды:

- 4 квартал 2010 года в сумме 5 477 471 руб. (исчисленная сумма НДС 5 477 471 руб.);

- 2 квартал 2011 года в сумме 3 128 811 руб. (исчисленная сумма НДС 3 128 811 руб.);

- 3 квартал 2011 года в сумме 4 609 093 руб. (исчисленная сумма НДС 4 609093 руб.);

- 1 квартал 2012 года в сумме 8 783 162 руб. (исчисленная сумма НДС 8 783 162 руб.).

В связи с тем, что за указанные периоды предъявленная продавцами товара сумма НДС (налоговых вычетов) превышает общую сумму налога, исчисленную с налоговой базы, а налоговых деклараций за соответствующие налоговые периоды с заявленными в них налоговыми вычетами и суммой налога к возмещению ИП Х не представлено, Инспекцией по результатам проверки налоговые вычеты приняты только в сумме исчисленного налога.

Постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 25.06.2013 № 1001/13 определено, что налоговым органом при определении в ходе выездной налоговой проверки размера недоимки по налогу на добавленную стоимость вследствие переквалификации спорных операций как подлежащих обложению этим налогом было допущено нарушение п. 1 ст. 173 НК РФ, выразившееся в отказе уменьшить исчисленную сумму налога на соответствующие налоговые вычеты при том условии, что спор относительно права общества на применение этих вычетов и их размера отсутствовал. У инспекции не было препятствий для определения действительного размера налоговой обязанности ввиду того обстоятельства, что сумма недоимки рассчитывалась в том числе на основании счетов-фактур, в которых были отражены суммы предъявленного продавцом товара налога.

В вышеуказанном Постановлении ВАС РФ определено, что если налогоплательщиком не были представлены документы, подтверждающие налоговые вычеты, а также книги покупок при проверке инспекцией не представлялись, возражения, основанные на данных документах, налогоплательщиком не заявлялись, то вычет по налогу на добавленную стоимость носит заявительный характер, указанная позиция указана в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 № 23/11 по делу № А09-6331/2009.

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

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 НК РФ.

Вычетам подлежат, если иное не установлено статьей 172 НК РФ, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов.

При этом как следует из пункта 1 статьи 173 НК РФ, сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 НК РФ (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 3 статьи 172 НК РФ), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 НК РФ и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с главой 21 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Порядок возмещения НДС, определен ст.176 НК РФ, который начинается после представления налогоплательщиком в налоговый орган налоговой декларации с заявленной к возмещению суммой налога, проверяется камеральной налоговой проверкой в установленном в ст.88 НК РФ порядке, и возмещается по принятию решения о возмещении соответствующих сумм, если при проведении такой проверки не выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

Из изложенного следует, что применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость является правом налогоплательщика, носит заявительный характер посредством их декларирования в подаваемых в налоговый орган налоговых декларациях и может быть реализовано только при соблюдении установленных в главе 21 НК РФ условий.

Само по себе наличие у налогоплательщика документов, подтверждающих, по его мнению, право на применение налоговых вычетов, без отражения (указания, заявления) суммы налоговых вычетов в налоговой декларации не является основанием для уменьшения подлежащего уплате в бюджет по итогам налогового периода налога на добавленную стоимость. Наличие документов, обуславливающих применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, не заменяет их декларирования.

Аналогичные выводы содержат Постановления Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 №23/11 по делу № А09-6331/2009, ФАС Западно-Сибирского округа от 01.03.2012 по делу № А67-3076/2011, от 01.03.2012 по делу № А67-3076/2011, от 24.01.2012 по делу № А67-896/2011, ФАС Уральского округа от 24.09.2012 № Ф09-8042/12 по делу N А50-20243/2011, ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.05.2012 по делу № А78-7648/2011, ФАС Северо-Западного округа от 07.02.2012 по делу № А26-9658/2009 (Определением ВАС РФ от 22.06.2012 № ВАС-10841/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Дальневосточного округа от 11.09.2012 № Ф03-3740/2012 по делу № А51-21737/2011 и др.

При этом недекларирование налоговых вычетов, в случае превышения их над исчисленной с реализации товаров (работ, услуг) суммой НДС, и непредставление в Инспекцию налоговых деклараций с заявленными суммами НДС, не может повлечь автоматического возмещения НДС.

Таким образом, всесторонне и полно проанализировав имеющиеся в материалах дела документы, УФНС России по субъекту РФ считает решение ИФНС России от 29.12.2014 о привлечении ИП Х к ответственности за совершение налогового правонарушения вынесенным обоснованно, не нарушающим права и законные интересы налогоплательщика и не подлежащим отмене.

Исходя из изложенного, руководствуясь пунктом 3 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации,

**РЕШИЛ:**

1. Оставить апелляционную жалобу ИП Х на решение ИФНС России от 29.12.2014 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения без удовлетворения.

2. Утвердить решение ИФНС России от 29.12.2014 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения без удовлетворения.

3. Решение от 29.12.2014 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу с даты его утверждения.

Настоящее решение в соответствии с пунктом 2 статьи 138, пунктом 2 статьи 139 Налогового кодекса Российской Федерации может быть обжаловано путем подачи жалобы в письменной форме в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России, ул.Неглинная, 23, г.Москва, 127381), в течение трех месяцев со дня принятия настоящего решения по жалобе, и (или) в суд.