

**ВОСЬМОЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД**

644024, г. Омск, ул. 10 лет Октября, д.42, канцелярия (3812)37-26-06, факс:37-26-22, www.8aas.arbitr.ru, info@8aas.arbitr.ru

---

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ****город Омск****16 февраля 2016 года****Дело № А75-7687/2015**

Резолютивная часть постановления объявлена 09 февраля 2016 года

Постановление изготовлено в полном объеме 16 февраля 2016 года

Восьмой арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего судьи Золотовой Л.А.

судей Сидоренко О.А., Шиндлер Н.А.

при ведении протокола судебного заседания: секретарем Самовичем А.А.

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу (регистрационный номер 08АП-14152/2015) Индивидуального предпринимателя Креховецкой Любови Николаевны

на решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 12.10.2015 по делу № А75-7687/2015 (судья Заболотин А.Н.),

принятое по заявлению Индивидуального предпринимателя Креховецкой Любови Николаевны (ОГРН 304861306400032, ИНН 861300002297)

к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 8 по Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре,

при участии в деле в качестве заинтересованного лица, - Управления Федеральной налоговой службы России по Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре,

об оспаривании ненормативного правового акта,

**при участии в судебном заседании:**

Индивидуальный предприниматель Креховецкая Любовь Николаевна – не явилась, извещена;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 8 по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре - представитель Белова Наталья Викторовна (удостоверение, по доверенности от 11.12.2015 сроком действия до

12.12.2016), представитель Воронкова Ольга Борисовна (паспорт, по доверенности от 28.01.2016 сроком действия по 31.12.2016);

от Управления Федеральной налоговой службы России по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре - представитель Белова Наталья Викторовна (удостоверение, по доверенности от 11.12.2015 сроком действия до 31.12.2016);

**установил:**

Индивидуальный предприниматель Креховецкая Любовь Николаевна (далее – заявитель, предприниматель, налогоплательщик, ИП Креховецкая Л. Н.) обратилась в Арбитражный суд Ханты-Мансийского автономного округа - Югры с заявлением о признании недействительным решения от 31.12.2014 № 08-18/рв о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого руководителем межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 8 по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре (далее – налоговый орган, инспекция).

Определением суда к участию в деле в качестве третьего лица привлечено Управление Федеральной налоговой службы по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре.

Решением Арбитражного суда Ханты- Мансийского автономного округа- Югры от 12.10.2015 в удовлетворении заявленных предпринимателем требований отказано.

Не согласившись с принятым судебным актом, ИП Креховецкая Л. Н. обратилась с апелляционной жалобой, в которой просит решение суда первой инстанции отменить, принять по делу новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований.

В обоснование апелляционной жалобы предприниматель указывает на допущенные налоговым органом нарушения процедуры проведения проверки, что в силу пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса является безусловным основанием для отмены оспариваемого решения.

Так, заявителем указано на нарушение налоговым органом пункта 3.1 статьи 100 НК РФ в части не ознакомления предпринимателя с протоколами допроса свидетелей, на которые имеется ссылка в акте проверки.

Так же заявитель указала о нарушении Инспекцией пункта 9 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с истребованием документов в период приостановления выездной налоговой проверки (требование № 2258 от 08.07.2014).

По мнению налогоплательщика, Инспекцией также допущено нарушение пункта 12 статьи 89 НК РФ, выразившиеся в истребовании документов для проверки до принятия решения о проведении проверки по месту нахождения налогового органа.

Кроме того, апеллянт указал, что полученное в ходе контрольных мероприятий экспертное заключение нельзя признать надлежащим доказательством по делу, поскольку с постановлением о назначении экспертизы налогоплательщик был ознакомлен после ее проведения.

От Инспекции и Управления в материалы дела поступили письменные отзывы, согласно которым решение суда первой инстанции является законным и обоснованным и не подлежит отмене.

ИП Креховецкая Л. Н. извещена надлежащим образом о месте и времени рассмотрения дела по апелляционной жалобе, явку своего представителя в судебное заседание не обеспечила, ходатайств об отложении судебного заседания по делу не заявляла, в связи с чем суд апелляционной инстанции считает возможным рассмотреть апелляционную жалобу в порядке статьи 156, части 1 статьи 266 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, в отсутствие названного лица, участвующего в деле.

В заседании суда апелляционной инстанции представители Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 8 по Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре и Управления Федеральной налоговой службы России по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре поддержали доводы, изложенные в отзыве на апелляционную жалобу, просят оставить решение суда без изменения, апелляционную жалобу - без удовлетворения.

Изучив материалы дела, апелляционную жалобу, отзывы на нее, суд апелляционной инстанции установил следующее.

Решением руководителя налогового органа от 30.06.2014 № 08-06/в назначено проведение выездной налоговой проверки в отношении индивидуального предпринимателя Креховецкая Л. Н. по всем налогам и сборам за период с 01.01.2011 по 31.12.2013 (т.3 л.д.1). Решение направлено в адрес предпринимателя заказным почтовым отправлением и вручено адресату 14.07.2014 (т.3 л.д.4-6). Решением руководителя налогового органа от 07.07.2014 № 08-09/д ранее принятое решение дополнено: в состав проверяющих включен Рубцов А. А. (т.3 л.д.7). Решением от 08.07.2014 № 08-10/рп проведение выездной налоговой проверки в отношении ИП Креховецкая Л. Н. приостановлено (т.3 л.д.8). Решение о приостановлении направлено в

адрес предпринимателя заказным почтовым отправлением (т. 3 л.д. 9-11). Решением от 06.10.2014 № 08-15/рвз проведение проверки возобновлено с 06.10.2014 (т.3 л.д.12). Решение о возобновлении направлено в адрес предпринимателя заказным письмом 09.10.2014 (т. 3 л.д.15-17).

По результатам проведенной проверки составлен акт № 08-14/в от 27.11.2014 (т. 3 л.д.22-71). 26.12.2014 в адрес налогового органа представлены возражения к акту проверки, которые рассмотрены в присутствии индивидуального предпринимателя 30.12.2014, о чем составлен протокол № 122 (т. 3 л.д.126-135).

По результатам рассмотрения материалов проверки руководителем налогового органа принято решение № 08-18/рв от 31.12.2014 о привлечении индивидуального предпринимателя Креховецкая Л. Н. к ответственности за совершение налогового правонарушения (т. 1 л.д.46-101).

Не согласившись с принятым решением, предприниматель оспорил такое решение в Управление Федеральной налоговой службы России по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре (т.1 л.д.108-112). Решением Управления ФНС России по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре решение налогового органа от 31.12.2014 в части взыскания штрафа по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации. В остальной части решение налогового органа оставлено без изменения.

Полагая решение налогового органа незаконным, предприниматель оспорил такое решение в судебном порядке.

12.10.2015 Арбитражным судом Ханты- Мансийского автономного округа- Югры вынесено решение, обжалуемое в апелляционном порядке.

Проверив законность и обоснованность принятого по делу судебного акта в порядке статей 266, 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд апелляционной инстанции не находит оснований для изменения судебного акта, исходя из следующего.

Согласно части 1 статьи 198, части 4 статьи 200 и части 3 статьи 201 АПК РФ основанием для признания недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц, является наличие одновременно двух условий: их несоответствие закону или иному нормативному правовому акту и нарушение прав и

законных интересов лица, обратившегося в суд с соответствующим требованием, в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

В соответствии с пунктом 5 статьи 200 АПК РФ 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).

На основании статьи 65 АПК РФ обязанность по обоснованию и доказыванию фактов нарушения прав и законных интересов возлагается на лицо, обратившееся в арбитражный суд в порядке главы 24 АПК РФ.

Из заявления предпринимателя и апелляционной жалобы следует, что в качестве основания для отмены оспариваемого решения она ссылается на допущенные Инспекцией нарушения процедуры проведения проверки.

Суд первой инстанции, ознакомившись с доводами заявителя и представленными в материалы дела документами, пришел к выводу о том, налоговым органом каких-либо нарушений, которые привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения не допущено.

Суд апелляционной инстанции, повторно ознакомившись с представленными в материалы дела доказательствами, доводами апелланта и оценив их в совокупности и взаимосвязи, оснований для переоценки, изложенных в обжалуемом решении суда первой инстанции выводов не находит, исходя из следующего.

Согласно пункту 14 статьи 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных названным Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за

совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

Пунктом 3.1 статьи 100 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) установлено, что к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

В Письме ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок» указано, что в акте указываются все приложения, на которые в акте имеются ссылки;

отдельно указываются приложения, которые вручаются (направляются) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка, в том числе в виде выписок;

отдельно указываются приложения, которые не вручаются (не направляются) лицу, в отношении которого проведена налоговая проверка.

Кроме того, выписка должна содержать техническую информацию, идентифицирующую документ. То есть выписка из документа, составленная по правилам пункта 3.1 статьи 100 Налогового кодекса:

содержит сведения, идентифицирующие документ;

содержит сведения о нарушениях (сведения, подтверждающие факты нарушений) законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, которые при этом могут одновременно составлять банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, либо относиться к персональным данным физических лиц;

не содержит информацию, не имеющую отношение к делу о налоговом правонарушении, и которая при этом одновременно составляет банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, либо относится к персональным данным физических лиц. (Письмо ФНС России от 22.05.2012 № АС-4-2/8356@ «О формировании приложений к акту налоговой проверки»).

Налоговый орган обязан в силу прямого указания в Налоговом кодексе без обращения к нему проверяемого налогоплательщика направлять с актом проверки, документы, подтверждающие факт налогового правонарушения, и выписки из них в случаях возникновения необходимости сохранения охраняемой законом тайны. (Решение ВАС РФ от 24.01.2011 № ВАС-16558/10 «О признании частично недействующим пункта 1.15 Требований к составлению акта налоговой проверки (Приложение № 6), утв. Приказом ФНС РФ от 25.12.2006 № САЭ-3-06/862@»). Из материалов дела следует, что на страницах 21-32 акта выездной налоговой проверки содержатся ссылки налогового органа на показания свидетелей Молотовой, Кононовой, Антипиной, Пигуль, Соколова, Фоминой.

Указанные свидетели подтвердили факт приобретения у ИП Креховецкой Л. Н. недвижимого имущества и доли в праве на земельный участок, что и явилось основанием для направления запроса в Березовский отдел Росреестра, документы в ответ на который и послужили доказательством нарушения налогового законодательства.

Таким образом, по верному указанию суда первой инстанции вышеуказанные допросы свидетелей являлись косвенным доказательством, и рассматривались в совокупности с иными доказательствами.

Основным доказательством были расписки ИП Креховецкой Л.Н., полученные при проведении выездной проверки в рамках статьи 93.1 Налогового кодекса у Березовского отдела Росреестра, данные расписки также предоставлены заявителю в виде выписки к акту выездной налоговой проверки в приложении № 4.

Учитывая изложенное, показания названных свидетелей не являются доказательством налогового правонарушения и не являются документами, обязательными для приложения к акту проверки. Более того, перечисленные свидетели предоставили налоговому органу информацию по сделкам, совершенным с ИП Креховецкой Л. Н., в связи с чем предприниматель была достоверно осведомлена об обстоятельствах, о которых даны свидетельские показания.

При этом, оспаривая решение налогового органа, заявитель не указала каким образом отсутствие протоколов допроса свидетелей воспрепятствовало предпринимателю защищать свои интересы и (или) могло привести к принятию неправильного решения.

Что касается довода апеллянта о нарушении Инспекцией пункта 9 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с истребованием документов в период приостановления выездной налоговой проверки (требование № 2258 от 08.07.2014), суд апелляционной инстанции считает необходимым отметить следующее.

Материалами дела подтверждается предъявление в адрес предпринимателя требования № 2258 от 08.07.2014 о предоставлении документов, которое исполнено ИП Креховецкой Л. Н. 01.08.2014.

При этом решением от 08.07.2014 № 08-10/рп проведение выездной налоговой проверки в отношении ИП Креховецкая Л. Н. приостановлено и возобновлено 06.10.2014.

В соответствии с пунктом 9 статьи 89 НК РФ на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

В соответствии с пунктом 4 статьи 101 НК РФ при рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства, в том числе документы, ранее истребованные у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документы, представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данных лиц, и иные документы, имеющиеся у налогового органа. Не допускается использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ.

Из приведенной нормы права следует, что при рассмотрении материалов проверки налоговый орган не лишен возможности использовать иные имеющиеся в его распоряжении документы.

Заявляя требование о получении налоговым органом доказательств с нарушением закона, налогоплательщик не привел перечень таких документов и тем самым не доказал факт использования налоговым органом ненадлежащих

доказательств, в связи с чем в данной части доводы заявителя являются несостоятельными.

Наряду с изложенным суд первой инстанции правомерно не усмотрел нарушений и в проведении налоговой проверки по месту нахождения налогового органа.

Так, согласно пунктам 1, 12 статьи 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа. Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа. При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном статьей 93 названного Кодекса.

Названной нормой допускается проведение выездной проверки по месту нахождения налогового органа в случае отсутствия у налогоплательщика возможности предоставить помещение для проведения проверки.

Заявляя доводы о незаконности проведения проверки по месту нахождения налогового органа, налогоплательщик не привел доказательств о наличии возможности обеспечить проведение проверки по месту нахождения налогоплательщика, а так же не представил доказательств, свидетельствующих о создании препятствий для защиты своих прав и интересов, повлекших принятие неправильного решения по результатам проверки.

Кроме прочего налогоплательщиком заявлены доводы о нарушении налоговым органом прав налогоплательщика при назначении почерковедческой экспертизы.

В соответствии с пунктами 1, 3, 6 статьи 95 НК РФ в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Должностное

лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, предусмотренные пунктом 7 названной статьи, о чем составляется протокол.

Материалами дела подтверждается, что в рамках выездной налоговой проверки постановлением от 14.11.2014 № 11 должностным лицом налогового органа назначено проведение почерковедческой экспертизы (т.2 л.д.111-115). В целях соблюдения прав налогоплательщика при назначении экспертизы 13.11.2014 налоговый орган уведомил представителя предпринимателя – Шенбергер В. В., действующую на основании нотариально удостоверенной доверенности от 17.02.2014, о необходимости явиться 14.11.2014 для ознакомления с постановлением о назначении экспертизы.

Согласно статьи 26 НК РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законного или уполномоченного представителя, в связи с чем суд первой инстанции пришел к правомерному выводу о соблюдении налоговым органом требований законодательства при назначении экспертизы.

18.11.2014 налоговый орган ознакомил предпринимателя с постановлением о назначении экспертизы. При этом какие-либо возражения и заявления от предпринимателя не поступили, в связи с чем исследование, проведенное 17.11.2014, не нарушило прав предпринимателя.

В соответствии с пунктами 1, 5 статьи 100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки составляется акт налоговой проверки. Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем), если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Из материалов дела следует, что уведомлением от 20.11.2014 предприниматель приглашалась 27.11.2014 для подписания и вручения акта выездной налоговой проверки (т.3 л.д.22). Акт проверки подписан предпринимателем Креховецкой Л. Н.. При этом копия акта вручена заявителю 27.11.2014, о чем проставлена соответствующая подпись. Иное заявителем не доказано, доводы налогового органа в данной части не опровергнуты.

Равным образом являются несостоятельными доводы налогоплательщика о незаконности включения в состав проверяющих Рубцова А. А. Судом первой инстанции установлено, что Рубцов А. А. включен в состав проверяющих решением от 07.07.2014, что является допустимым и не противоречит налоговому законодательству.

Указанные выше обстоятельства, вопреки, изложенной в апелляционной жалобе позиции, не свидетельствуют о допущении Инспекцией каких-либо нарушений, которые привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

Учитывая изложенное выше, суд первой инстанции пришел к правомерному выводу о соблюдении налоговым органом прав индивидуального предпринимателя Креховецкой Л. Н. при проведении выездной налоговой проверки.

В соответствии с частью 3 статьи 201 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если арбитражный суд установит, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решения и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и не нарушают права и законные интересы заявителя, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленного требования.

Оценив обстоятельства дела и представленные доказательства, суд первой инстанции пришел к правомерному выводу о недоказанности незаконности действий должностных лиц межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 8 по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре, в связи с чем заявление индивидуального предпринимателя Креховецкой Л. Н. обоснованно оставлено без удовлетворения.

Учитывая изложенное, арбитражный суд апелляционной инстанции приходит к выводу о том, что суд первой инстанции принял законное и обоснованное решение.

Нормы материального права применены судом первой инстанции правильно. Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу части 4 статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в любом случае основаниями для отмены судебного акта, судом апелляционной инстанции не установлено. Следовательно, оснований для отмены обжалуемого решения арбитражного суда не имеется, а потому апелляционная жалоба удовлетворению не подлежит.

Судебные расходы по оплате государственной пошлины за рассмотрение апелляционной жалобы, в размере, определенном статьей 333.21 Налогового кодекса РФ, относятся на подателя апелляционной жалобы.

Излишне уплаченная государственная пошлина подлежит возврату из федерального бюджета.

На основании изложенного и руководствуясь пунктом 1 статьи 269, статьей 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Восьмой арбитражный апелляционный суд

### **ПОСТАНОВИЛ:**

Апелляционную жалобу Индивидуального предпринимателя Креховецкой Любови Николаевны оставить без удовлетворения, решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 12.10.2015 по делу № А75-7687/2015 - без изменения.

Возвратить из федерального бюджета Индивидуальному предпринимателю Креховецкой Любови Николаевны (ОГРН 304861306400032, ИНН 861300002297) государственную пошлину в размере 2 850руб. 00коп., уплаченных при подаче апелляционной жалобы по чеку-ордеру № 162 от 12.01.2016г. в излишнем размере.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия, может быть обжаловано путем подачи кассационной жалобы в Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в течение двух месяцев со дня изготовления постановления в полном объеме.

Председательствующий

Л.А. Золотова

Судьи

О.А. Сидоренко

Н.А. Шиндлер