|  |
| --- |
|  |
| Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.10.2022 N 11АП-15368/2022 по делу N А65-5201/2022Требование: Об отмене решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения по ч. 1 ст. 119 НК РФ, ч. ч. 1 и 1.2 ст. 126 НК РФ, доначислении налогов и страховых взносов, начислении пеней.Решение: Требование удовлетворено в части. |
| Документ предоставлен [**КонсультантПлюсwww.consultant.ru**](https://www.consultant.ru)Дата сохранения: 06.03.2025  |

ОДИННАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 24 октября 2022 г. по делу N А65-5201/2022

Резолютивная часть постановления объявлена 17 октября 2022 года

Постановление в полном объеме изготовлено 24 октября 2022 года

Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего Корнилова А.Б.,

судей Некрасовой Е.Н. и Сорокиной О.П.,

при ведении протокола секретарем судебного заседания Ивенской А.А.,

участники не явились, о времени и месте судебного разбирательства извещены надлежащим образом,

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 17 по Республике Татарстан и Управления Федеральной налоговой службы по Республике Татарстан

на решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 18 августа 2022 года по делу N А65-5201/2022 (судья Андриянова Л.В.), принятое

по заявлению Хайруллина Ильгизара Мухтаровича

к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 17 по Республике Татарстан,

с участием в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, - Управления Федеральной налоговой службы по Республике Татарстан,

об отмене решения,

установил:

Предсприниматель Хайруллин Ильгизар Мухтарович обратился в Арбитражный суд Республики Татарстан с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 17 по Республике Татарстан, в котором просил об отмене решения N 2 от 25.09.2020 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Судом в порядке статьи 51 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований, относительно предмета спора, привлечено Управление Федеральной налоговой службы по Республике Татарстан, г. Казань.

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 18 августа 2022 года заявленные требования были удовлетворены частично. Суд первой инстанции признал незаконным решение налогового органа в части доначисления налога на доходы физических лиц в сумме превышающей 329.398 руб., налога на добавленную стоимость в сумме 813.296 руб., а также в соответствующих сумм пени и штрафа.

В апелляционной жалобе инспекция просит суд апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменить и принять по делу новый судебный акт об отказе в удовлетворении требований заявителя.

В материалы дела поступил отзыв предпринимателя на апелляционную жалобу, в котором он просит апелляционный суд оставить апелляционную жалобу без удовлетворения, а решение суда изменить, в части отказа в удовлетворении требований по сделкам налогоплательщика с предпринимателем Павловым А.Н., Антоновым Р.Н., Цюпак Д.М., Замаевым В.Г., Хакимовым А.А.

В судебном заседании представители подателя жалобы, истца и третьего лица участия не принимали, о времени и месте рассмотрения дела извещены надлежащим образом.

Проверив законность и обоснованность принятого по делу судебного акта в порядке главы 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, исследовав доводы апелляционной жалобы и материалы дела, суд апелляционной инстанции не усматривает оснований для удовлетворения апелляционной жалобы и отмены обжалуемого судебного акта.

Как следует из материалов дела, налоговым органом проведена выездная налоговая проверка предпринимателя по всем налогам, сборам за период с 30.06.2015 по 31.12.2017, а также по страховым взносам за период с 01.01.2017 по 31.12.2017.

На основании акта налоговой проверки N 2 от 29.05.2019, налоговым органом вынесено решение о привлечении Заявителя к ответственности за совершение налогового правонарушения N 2 от 25.09.2020, которым Заявителю доначислены налоги и страховые взносы на общую сумму 2 050 641 руб., начислены пени в размере 493 689 руб. Заявитель привлечен к ответственности по части 1 статьи 119 НК РФ, части 1 и 1.2 статьи 126 НК РФ в виде штрафа на сумму 55 089 руб.

Налогоплательщик, не согласившись с вынесенным решением, обратился с апелляционной жалобой в Управление Федеральной налоговой службы по Республике Татарстан.

Решением Управления от 11.11.2021 N 2.7-19/040160@ оспариваемое решение отменено в части доначисления налога на доходы физических лиц в общей сумме 4 506 руб., а также в части привлечения Заявителя к ответственности по части 1 статьи 126 НК РФ, в остальной части решение N 2 от 25.09.2020 оставлено без изменения, апелляционная жалоба без удовлетворения.

Управление Федеральной налоговой службы по Республике Татарстан указало также о необходимости произвести перерасчет пени с учетом действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Не согласившись с вынесенными решениями, Заявитель обратился в арбитражный суд с настоящими требованиями.

Судом первой инстанции отмечено, что Хайруллин Ильгизар Мухтарович прекратил деятельность в качестве индивидуального предпринимателя 28.03.2022 г., о чем внесена соответствующая запись в ЕГРИП. Вместе с тем, на момент обращения в суд с настоящим заявлением (28.02.2022) Заявитель еще обладал статусом индивидуального предпринимателя. В связи с этим, спор подлежит рассмотрению в арбитражном суде.

В ходе проведения налоговой проверки Ответчиком установлено, что с 30.06.2015 Заявитель состоял на налоговом учете в качестве индивидуального предпринимателя с заявленным основным видом предпринимательской деятельности - деятельность автомобильного грузового транспорта. В проверяемом периоде предприниматель применял систему налогообложения в виде ЕНВД. В соответствии с представленными налогоплательщиком налоговыми декларациями по ЕНВД за 2015-2017 гг. Заявитель производил расчет ЕНВД исходя из вида предпринимательской деятельности - оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов (код 05); физического показателя: количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов - 1 ед.

В ходе налоговой проверки Ответчиком установлено, что наряду с оказанием автотранспортных услуг Заявитель осуществлял другие виды деятельности: поставку товаров, услуги по обмолоту зерна комбайном и кормозаготовки, которые не подпадают по налогообложение ЕНВД. В связи с указанными обстоятельствами налогоплательщику доначислены НДФЛ и НДС по операциям, не подпадающими под систему налогообложения ЕНВД, а также страховые взносы.

Порядок применения системы налогообложения в виде ЕНВД регулировался главой 26.3 НК РФ.

В пункте 1 статьи 346.26 НК РФ предусмотрено, что система налогообложения в виде ЕНВД устанавливается Кодексом, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя и применяется наряду с общей системой налогообложения (далее в настоящей главе - общий режим налогообложения) и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Одним из видов предпринимательской деятельности, в отношении которого может применяться система налогообложения в виде ЕНВД, в силу подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ является оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг.

В соответствии с пунктом 4 статьи 346.26 НК РФ уплата индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, за исключением объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц, включенных в перечень, определяемый в соответствии с пунктом 7 статьи 378.2 настоящего Кодекса с учетом особенностей, предусмотренных абзацем вторым пункта 10 статьи 378.2 настоящего Кодекса).

В то же время согласно абзацу второму пункта 7 статьи 346.26 НК РФ налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными настоящим Кодексом.

Как установлено налоговым органом, предприниматель осуществлял другие виды деятельности, которые не подпадают под налогообложение ЕНВД, на основании следующих документов:

- договор поставки б/н от 2015 года, заключенный между Заявителем (Поставщик) и ООО "Глобус" (Покупатель),

- договор поставки б/н от 2015 года, заключенный между Заявителем (Поставщик) и ООО "Вертикаль" (Покупатель),

- договор поставки б/н от 23.09.2015, заключенный между Заявителем (Поставщик) и ООО "Азалия" (Покупатель),

- договор поставки б/н от 01.08.2016, заключенный между Заявителем (Поставщик) и ООО "ПМК-ГРУПП" (Покупатель),

- договор поставки б/н от 01.09.2016, заключенный между Заявителем (Поставщик) и ООО "Агроком" (Покупатель),

- договор поставки N 41-2017/Ю от 31.08.2017, заключенный между Заявителем (Поставщик) и АО ЗК "Хлебопродукт (Покупатель),

- договор оказания механизированных услуг N 7 от 01.07.2016, договор оказания механизированных услуг N 81 АЗ-2017 от 01.07.2017, заключенный между Заявителем (Исполнитель) и ООО Агрофирма "Азнакай" (Заказчик),

- договор на оказание услуг зерновыми комбайнами б/н от 30.07.2015, заключенный между Заявителем (Исполнитель) и ООО "МАРС" (Заказчик).

Кроме того, налоговым органом установлено, что на расчетный счет предпринимателя поступили денежные средства от Главы КФХ Габдрахманова А.Г. за обмолот зерновых культур, от ООО "Зенон" за пшеницу, от Главы КФХ Курбанова И.В. за услуги кормозаготовки.

Предпринимателем заявлены возражения в части признания объектом налогообложения НДС и НДФЛ дохода, полученного от оказания услуг по кормозаготовке Главе КФХ Курбанову И.В.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что на расчетный счет Заявителя от указанного контрагента поступили денежные средства в сумме 30 000 рублей с назначением платежа "за услуги кормозаготовки согласно накладной б/н от 10.06.2016.".

Так, Глава КФХ Курбанов И.В. каких-либо первичных документов не представил, однако пояснил, что подтверждает, что перечислял в адрес Заявителя 30 000 руб. за услуги кормозаготовки, 20 000 руб. за транспортные услуги, оказанные на автомобиле КАМАЗ.

Таким образам, из вышеуказанного пояснения следует, что налогоплательщик оказывал в адрес КФХ Курбанова И.В. не только услуги кормозаготовки, но и транспортные услуги автомобилем КАМАЗ.

Кроме того, необходимо отметить, что, как было указано выше, КФХ Курбанов И.В. не представил первичные документы по требованию налогового органа. Сам налогоплательщик также не представил данные документы ни в ходе проверки, ни к возражениям, ни к жалобе. В связи с этим доводы налогоплательщика о том, что под услугами кормозаготовки подразумевались услуги по перевозки груза, являются необоснованными.

Таким образом, суд приходит к выводу, что налоговый орган правомерно квалифицировал вышеуказанную деятельность предпринимателя как неподпадающую под налогообложение ЕНВД. Следовательно, Заявитель обязан был исчислить и уплатить НДС и НДФЛ в отношении деятельности по поставку товаров, оказании услуг по обмолоту зерна комбайном и кормозаготовки.

Как следует из оспариваемого решения, налоговый орган исчислил НДС сверх стоимости указанной в договорах, то есть по ставке 18/100 и 10/100.

Вместе с тем, на основании статьи 57 Конституции Российской Федерации и пункта 1 статьи 3 Налогового кодекса каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Обязанность по уплате налогов не может считаться исполненной, если хозяйственные операции, совершаемые во исполнение сделок, учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и искажены, что повлияло на размер налога, подлежавшего уплате. Полученная в таких случаях хозяйствующим субъектом экономия налоговых платежей, как следует из разъяснений, данных в пункте 3 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление Пленума N 53), признается его необоснованной налоговой выгодой.

При этом объем прав и обязанностей налогоплательщика определяется исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, а признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах (пункты 7 и 11 Постановления Пленума N 53).

Следовательно, выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом - определение суммы налога, которая должна была быть изначально уплачена в бюджет.

Это предполагает, что налоговый орган должен определить его права и обязанности как плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика.

В отношении определения недоимки по НДС имеет значение, что в силу положений пункта 2 статьи 153 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса при совершении налогооблагаемых операций сумма НДС определяется исходя из всех поступлений налогоплательщику, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг). На основании пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса сумма НДС, исчисленная по соответствующим операциям реализации товаров (работ, услуг), предъявляется продавцом к уплате покупателю.

Таким образом, по общему правилу НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателей. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателями встречное предоставление за реализованные им товары (работы, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога. Соответственно, при реализации товаров (работ, услуг) покупателям НДС не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к уплате покупателями в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника - собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца). Аналогичная позиция ранее высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 20.12.2018 N 306-КГ18-13128, от 16.04.2019 N 302-КГ18-22744, от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085.

Согласно пункту 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" по смыслу положений пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода.

В связи с этим, если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 Кодекса).

В пункте 30 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2019), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации от 24.04.2019, указано, что в тех случаях, когда соотношение договорной цены и суммы НДС относительно друг друга прямо не определено в договоре и не может быть установлено по обстоятельствам, предшествующим заключению договора, или иным условиям договора, расчет недоимки по НДС исчисляется по расчетной ставке 18/118.

Принимая во внимание изложенное, по общему правилу при определении прав и обязанностей хозяйствующего субъекта, необоснованно применявшего специальный налоговый режим, как плательщика НДС, сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг) должна быть определена так, как если бы НДС изначально предъявлялся к уплате сторонним контрагентам в рамках установленных с ними договорных цен и полученной (подлежащей получению) от них выручки, то есть по общему правилу - посредством выделения налога из выручки с применением расчетной ставки налога.

Данный вывод согласуется с пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса, согласно которому сумма налога должна определяться с применением расчетной ставки в тех случаях, когда это является необходимым в соответствии с главой 21 Налогового кодекса. В сложившейся ситуации применение расчетной ставки налога является необходимым, поскольку позволяет обеспечить соблюдение требований пункта 1 статьи 154, пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса, а именно, установить стоимость реализуемых товаров, работ и услуг (без включения в нее суммы налога) и добавляемую к этой стоимости сумму налога, которые в совокупности будут соответствовать реально сформированной договорной цене. В то время как противоположный подход приводит к исчислению налога с дохода, который хозяйствующим субъектом не получен.

Наличие отметки "без НДС" в договорах является результатом неправильного определения предпринимателем своего статуса как плательщика данного налога и объема облагаемых налогом операций, а не свидетельством согласия не взаимозависимых с предпринимателем покупателей на возможность увеличения цены договоров в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Данное обстоятельство имеет значение, поскольку по смыслу статьи 421 Гражданского кодекса Российской Федерации и с учетом разъяснений, данных в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" (абзац первый пункта 17), возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается только в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора, либо предусмотрена нормативными правовыми актами.

Принимая во внимание изложенное, суд первой инстанции признал обоснованным довод Заявителя о незаконном начислении недоимки по НДС с применением налоговой ставки 18 и 10 процентов в дополнение к выручке, вместо выделения налога из выручки с использованием расчетной ставки 18/118 и 10/110.

Заявителем представлен подробный расчет недоимки по НДС при ее начислении с использованием расчетной ставки 18/118 и 10/110, согласно которому сумма НДС, подлежащая доначислению, составила 1 179 879 руб. 61 коп. Указанный расчет Ответчиком не оспорен, контррасчет не представлен. Судом первой инстанции расчет предпринимателя проверен и признан верным.

Однако, предпринимателем также заявлено об освобождении от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, за период с сентября 2015 года по августа 2016 года, а также с декабря 2016 года по август 2017 года.

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, рассматриваемой во взаимосвязи с положениями ее статей 1 (часть 1), 19 (части 1 и 2) и 55 (часть 3), федеральный законодатель при осуществлении налогового регулирования и установлении общих принципов налогообложения и сборов связан требованиями обеспечения конституционных принципов равенства, справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений и вместе с тем располагает достаточной свободой усмотрения при установлении конкретных налогов: он самостоятельно определяет параметры основных элементов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога, а также основания и порядок освобождения от налогообложения (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 20.12.2016 N 2669-О, от 27.06.2017 N 1214-О).

Согласно пункту 1 статьи 145 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности два миллиона рублей.

Как разъяснено в пункте 4 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость" (далее - постановление от 30.05.2014 N 33), предусмотренное данной статьей Кодекса освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика обусловлено нецелесообразностью исчисления и администрирования налога в отношении лиц, которыми совершается незначительный объем облагаемых налогом операций.

Таким образом, институт освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика направлен на снижение налогового бремени в отношении лиц, имеющих несущественные обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемые НДС. Условием для освобождения таких лиц от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налога, является соответствие размера выручки налогоплательщика предельному уровню, установленному законом.

Положениями пункта 3 статьи 145 НК РФ также предусмотрена обязанность организаций и индивидуальных предпринимателей, использующих право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, по представлению в налоговый орган по месту своего учета письменного уведомления и документов, подтверждающих право на такое освобождение.

Вопреки доводам налогового органа, невыполнение этой обязанности (непредставление уведомления или нарушение срока его представления) не влечет за собой утрату права на освобождение, поскольку подобное являлось бы несоразмерным последствием с точки зрения цели установления данного института, указанной выше.

В пункте 2 постановления от 30.05.2014 N 33 разъяснено, что при толковании данной нормы судам необходимо исходить из того, что по смыслу пункта 3 статьи 145 НК РФ налогоплательщик лишь информирует налоговый орган о своем намерении использовать указанное право на освобождение, а последствия нарушения срока уведомления законом не определены. При этом в силу закона такое уведомление может быть произведено и после начала применения освобождения. Поэтому лицам, фактически использовавшим в соответствующих налоговых периодах освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, не может быть отказано в праве на такое освобождение только лишь по мотиву непредставления в установленный срок уведомления и документов.

Кроме того, для случаев, когда о необходимости уплаты НДС лицу становится известно по результатам мероприятий налогового контроля, проведенных инспекцией (в случае изменения квалификации деятельности налогоплательщика), порядок реализации права на освобождение от уплаты налога Налоговым кодексом не предусмотрен. Однако отсутствие установленного порядка не означает, что указанное право не может быть реализовано предпринимателем (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.09.2013 N 3365/13).

Указанная правовая позиция также отражена в обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 2 за 2018 год, утвержденной Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018.

Пунктом 4 статьи 145 НК РФ предусмотрено, что организации и индивидуальные предприниматели, указанные в абзаце первом пункта 1 настоящей статьи, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, если право на освобождение будет утрачено ими в соответствии с пунктом 5 настоящей статьи.

Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели, указанные в абзаце первом пункта 1 настоящей статьи, используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые 3 последовательных календарных месяца превысила 2 миллиона рублей либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место указанное превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания срока освобождения утрачивают право на освобождение (пункт 5 указанной статьи).

Таким образом, освобождение от уплаты НДС предоставляется сроком на 12 последовательных календарных месяцев при условии того, что выручка за три предшествующих последовательных календарных месяца без учета налога не превысила в совокупности двух миллионов рублей.

В случае превышения суммы выручки в два миллиона рублей, налогоплательщик утрачивает право на освобождение от уплаты НДС до окончания срока предоставленного освобождения.

Как указывалось, предпринимателем заявлено об освобождении от уплаты НДС за период с сентября 2015 года по августа 2016 года, а также с декабря 2016 года по август 2017 года.

Из материалов дела следует, что сумма выручки от реализации товаров, работ (услуг) предпринимателя в июне - августа 2015 года составила менее 2 млн. руб., в связи с чем предпринимателю могло быть предоставлено право на освобождение от уплаты НДС сроком на 1 год, то есть с 01.09.2015 по 01.09.2016.

Сумма выручки от реализации товаров, работ (услуг) предпринимателя в сентябре - ноябре 2016 года составила менее 2 млн. руб., в связи с чем предпринимателю могло быть предоставлено право на освобождение от уплаты НДС сроком на 1 год, то есть с 01.12.2016 по 01.12.2017.

Однако, в связи с превышением размера выручки 2 млн. руб. с сентября 2017 года, Заявитель просит об освобождении до августа 2017 года.

Таким образом, налогоплательщику подлежит доначислению налог с учетом его освобождения от уплаты НДС за период с июня по август 2015 года, сентября по ноябрь 2016 года, с сентября по декабрь 2017 года.

Судом первой инстанции было предложено налоговому органу представить расчет НДС с учетом права предпринимателя на освобождение от его уплаты. Однако Ответчиком требуемого контррасчета не представлено.

Расчет, произведенный Заявителем, судом первой инстанции проверен и признан арифметически верным.

На основании изложенного, суд первой инстанции при пришел к правильному выводу, что налогоплательщику должен быть начислен НДС уплате в сумме 813 296 руб. 25 коп. (с июня по август 2015 года в сумме 61 225 руб. 52 коп., с сентября по ноябрь 2016 года в сумме 300 921 руб. 26 коп., с сентября по декабрь 2017 года 451 149 руб. 47 коп. с учетом расчета исходя из ставок 10/110 и 18/118).

Согласно пункту 1 статьи 207 НК РФ налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

В силу пункта 1 статьи 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 настоящего Кодекса.

В пункте 3 указанной статьи установлено, что основная налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению и учитываемых при определении указанной налоговой базы, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 настоящего Кодекса (за исключением налоговых вычетов, указанных в пунктах 2.3 и 6 настоящей статьи), с учетом особенностей, установленных настоящей главой.

Как установлено статьей 221 НК РФ при исчислении налоговой базы в соответствии с пунктом 3 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют налогоплательщики, указанные в пункте 1 статьи 227 настоящего Кодекса (физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица), - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

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

В силу положений пункта 1 статьи 248 НК РФ при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг).

В соответствии с пунктом 19 статьи 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено НК РФ.

При этом, на основании п. п. 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, суммы налогов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ.

Поскольку Заявитель суммы НДС своим покупателям не предъявлял и указанные суммы взысканию с них не подлежат, а напротив, НДС был доначислен налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки, в данном случае нормы п. 19 ст. 270 НК РФ применению не подлежат, так как они распространяются на суммы НДС, которые были предъявлены налогоплательщиком своим покупателям.

При таких обстоятельствах, суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что в данном случае предприниматель имеет право на основании п. п. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ отразить в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, суммы НДС, подлежащие доначислению по результатам выездной налоговой проверки в сумме 813 296 руб. 25 коп.

В силу пункта 1 статьи 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Указанный налог был доначислен на основании осуществленных предпринимателем реальных хозяйственных операций, которые были обоснованными, документально подтвержденными и направленными на получение дохода.

Поэтому суммы доначисленного НДС полностью соответствуют критериям признания расходов, предусмотренных п. 1 ст. 252 НК РФ, и подлежат учету в составе профессиональных расходов по НДФЛ в том налоговом периоде, за который они были доначислены.

Кроме того, к числу расходов налогоплательщика относятся, в том числе, суммы амортизации, начисленной по объектам основных средств (подп. 3 п. 2 ст. 253 НК РФ).

Как следует из материалов дела, Хайруллиной И.К. (супруга Заявителя) на основании договора купли-продажи N 02-9018/16 (техники, бывшей в эксплуатации) от 10.02.2016, заключенному с АО "Татагролизинг", приобретен комбайн ТС-56Н Нью Холланд за 750 000 руб.

Также Хайруллиной И.К. на основании договора купли-продажи N 44-3002/16 (техники, бывшей в эксплуатации) от 16.08.2016, заключенному с АО "Татагролизинг", приобрела 2 комбайна ТС-56Н Нью Холланд за 1 500 000 руб.

Указанные транспортные средства переданы Заявителю его супругой на основании договора безвозмездного пользования транспортным средством от 25.07.2017, от 26.07.2017.

В силу пункта 1 статьи 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой) и используются им для извлечения дохода. Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 15 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного Приказом Минфина России N 86н, МНС России N БГ-3-04/430 от 13.08.2002 (далее - Порядок), амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за налоговый период.

При этом начисление амортизации производится только на принадлежащее индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, непосредственно используемые для осуществления предпринимательской деятельности и приобретенные за плату.

В силу пункта 24 Порядка к основным средствам относится часть имущества, используемого в качестве средств труда для изготовления реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг), то есть к основным средствам условно отнесено имущество индивидуального предпринимателя, непосредственно используемое им в процессе осуществления предпринимательской деятельности.

Налоговый орган указывает, что комбайны являются собственностью иного лица (супруги), что не оспаривается налогоплательщиком, и используются в деятельности на основании договора безвозмездного пользования. При указанных обстоятельствах, основания для признания имущества амортизируемым, отсутствуют.

Вместе с тем, заявляя довод о безвозмездном пользовании комбайнов, предприниматель не учитывает, что имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью.

Согласно пункту 1 статьи 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

В соответствии со статьей 34 Семейного кодекса Российской Федерации (далее - СК РФ), статьей 256 ГК РФ имущество, нажитое супругами во время брака, является их совместной собственностью.

Пунктом 1 статьи 33 СК РФ установлено, что законным режимом имущества супругов является режим их совместной собственности, если брачным договором не установлено иное.

В соответствии с пунктом 1 статьи 35 СК РФ владение, пользование и распоряжение общим имуществом супругов осуществляются по обоюдному согласию супругов.

Пункт 2 статьи 38 СК РФ устанавливает, что общее имущество супругов может быть разделено между супругами по их соглашению. Соглашение о разделе общего имущества, нажитого супругами в период брака, должно быть нотариально удостоверено.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 27.11.2007 N 8184/07 разъяснил, что имущество, приобретенное одним из супругов в браке, является их совместной собственностью независимо от того, на кого из них оформлено, поскольку иное не установлено брачным или иным соглашением, а также кем из них вносились деньги при его приобретение.

Согласно статье 36 СК РФ не является общим совместным имущество, приобретенное хотя и во время брака, но на личные средства одного из супругов, принадлежавшие ему до вступления в брак, полученное в дар или в порядке наследования, а также вещи индивидуального пользования, за исключением драгоценностей и других предметов роскоши.

При этом подпунктом 3 пункта 2 статьи 253 НК РФ предусмотрено, что в состав расходов, связанных с производством и (или) реализацией, включаются суммы начисленной амортизации.

На основании пунктов 15, 24 и 30 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13.08.2002 N 86н (далее - Порядок) к амортизируемому имуществу (основным средствам) относится принадлежащее индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, непосредственно используемое им для осуществления предпринимательской деятельности, стоимость которого погашается путем начисления амортизации.

Первоначальная стоимость амортизируемого основного средства, приобретенного для осуществления предпринимательской деятельности по операциям, облагаемым НДС, определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Налоговый орган в ходе налоговой проверки пришел к выводу, что Заявителем комбайны используются в предпринимательской деятельности, которая не подпадает под налогообложение ЕНВД.

Указанные транспортные средства являются совместной собственностью супругов. Обратное налоговым органом не доказано. Факт заключения договора безвозмездного пользования в рассматриваемом случае правового значения не имеет.

Согласно пункту 33 Порядка амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служат для выполнения целей деятельности индивидуального предпринимателя. Срок полезного использования определяется индивидуальным предпринимателем самостоятельно на дату ввода в использование данного объекта амортизируемого имущества применительно к классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации

В соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1, комбайны зерноуборочные относятся к V группе основных средств со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно.

Приказами N 1 от 11.02.2016 и N 2 от 17.08.2016 Заявитель установил срок полезного использования основных средств - 13 месяцев.

Согласно пункту 9 статьи 258 НК РФ налогоплательщик имеет право, если иное не предусмотрено настоящей главой, включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса.

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со статьей 259 настоящего Кодекса) за вычетом не более 10 процентов (не более 30 процентов - в отношении основных средств, относящихся к третьей - седьмой амортизационным группам) таких сумм.

При этом, отсутствие в учетной политике организации условий использования амортизационной премии не лишает налогоплательщика права на ее применение.

Аналогичная позиция поддержана Определением Верховного Суда РФ от 02.10.2020 N 306-ЭС20-13841 по делу N А12-20171/2019

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 12.07.2006 N 267-О, и правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.10.2004 N 4909/04, согласно которой при указании налогоплательщиком на наличие у него права на налоговые вычеты, применяемые в целях определения налоговой базы по НДФЛ, это обстоятельство нуждается в проверке независимо от предварительного обращения налогоплательщика с соответствующим заявлением в налоговый орган.

При этом, также неправомерна ссылка Ответчика на факт отсутствия государственной регистрации комбайна.

Законом N 206-ФЗ пункт 11 статьи 258 НК РФ признан утратившим силу с 01.01.2013, а пункт 4 статьи 259 Кодекса изложен в следующей редакции: "начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества, в том числе по объектам основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации".

Заявителем представлен расчет амортизационной премии и амортизационных начислений. Указанный расчет налоговым органом не оспорен, контррасчет не представлен.

Проверив расчет налогоплательщика, суд первой инстанции пришел к выводу, что он не противоречит НК РФ.

На основании изложенного, суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу, что в качестве расходов по НДФЛ подлежала учета амортизация на комбайны, введенные в эксплуатацию в 2016 году, в 2016 - 2017 гг. размере 675 000 руб. амортизационной премии, 1 171 153 руб. 90 коп. амортизации.

Таким образом, с учетом, что оспариваемое решение было отменено в части доначисления налога на доходы физических лиц в общей сумме 4 506 руб., в состав расходов подлежат включению 675 000 руб. амортизационной премии, 1 171 153 руб. 90 коп. амортизации, 813 296 руб. 25 коп. доначисленного НДС, размер подлежащего доначислению НДФЛ составляет 329.398 руб.

Налогоплательщик указывает о неправомерном невключении в состав вычетов по НДС и в состав расходов по НДФЛ затрат на приобретение товара у ООО "Росагросервис". По мнению предпринимателя, в качестве доказательства получения товара были представлены в налоговый орган счета-фактуры и товарные накладные. Дополнительно налогоплательщиком представлены приходные кассовые ордера.

Вместе с тем, в силу положений статей 146, 169, 171, 172 НК РФ для получения налогового вычета необходима совокупность следующих условий: наличие счетов-фактур, документов, подтверждающих принятие указанных товаров (работ, услуг) на учет, а также строгое соответствие выставленных счетов-фактур требованиям пунктов 5, 6 статьи 169 НК РФ.

При соблюдении указанных требований Кодекса налогоплательщик вправе претендовать на получение налогового вычета при исчислении НДС.

Первичные документы, составляемые при совершении хозяйственной операции и представляемые налогоплательщиком в налоговые органы, должны отвечать установленным законодательством требованиям и содержать достоверные сведения об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает реализацию права на осуществление налоговых вычетов, а налоговый орган вправе отказать в применении вычетов, если заявленная налогоплательщиком сумма не подтверждена надлежащими документами, содержащими достоверные сведения, сформировавшие вычеты хозяйственные операции нереальны либо совершены с контрагентами, не исполняющими налоговых обязанностей.

Требования о достоверности учета хозяйственных операций содержатся в законодательстве о бухгалтерском учете и в Кодексе, установившем правила ведения налогового учета.

В соответствии с пунктом 1 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ) каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

По правилам пункта 2 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа, дата составления документа, наименование экономического субъекта, составившего документ, содержание факта хозяйственной жизни, величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения, наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события, подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Налоговым органом установлено, что из анализа представленных Заявителем счетов-фактур, выставленных от имени ООО "Росагросервис", следует, что в графе грузополучатель и его адрес указано "физическое лицо", покупатель указан "физическое лицо", ИНН покупателя указан "111111111111".

"Грузополучатель и его адрес", "Покупатель", "Адрес покупателя", "ИНН покупателя" входят в число обязательнее реквизитов счета-фактуры.

Кроме того, в ходе проведения контрольных мероприятий от ООО "Росагросервис", получен ответ (вх. N 63/1 от 12.04.2019 г.), согласно которому ООО "Росагросервис", информирует об отсутствии взаимоотношений с ИП Хайруллиным Илыизаром Мухтаровичем.

Таким образом, вышеуказанная организация не подтвердила взаимоотношения с проверяемым налогоплательщиком, а представленная предпринимателем счет-фактура не соответствует требования пункта 5 статьи 169 НК РФ.

Расходы на приобретение товара у ООО "Росагросервис" документально не подтверждены, поскольку документы не оформлены надлежащим образом.

В связи с изложенным, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о правомерности позиции налогового органа о невозможности учета указанных расходов в качестве расходов по НДФЛ и налоговых вычетов по НДС.

Как следует из материалов налоговой проверки, Заявителем указывает, что им были понесены расходы по оказанию услуг по питанию работников, в подтверждение чего представлены УПД с ООО "Агрофирма "Азнакай".

Согласно подпункту 42 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщиков - сельскохозяйственных организаций на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах.

Вместе с тем, на оснований статьи 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников и предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В силу пункта 4 статьи 255 НК РФ к расходам на оплату труда в целях главы 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ относится, в частности, стоимость бесплатно предоставляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации питания и продуктов, а также иные расходы, предусмотренные трудовым и (или) коллективным договором.

При этом, пунктом 25 статьи 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами).

Стоимость питания, предоставляемого работникам, может быть учтена при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в составе расходов на оплату труда при условии, что такое питание предусмотрено трудовым и (или) коллективным договорами.

Организация и доставка питания, не обусловленные конкретными условиями технологического процесса и не связанные с производственной деятельностью налогоплательщика, не относятся к мерам по обеспечению нормальных условий труда, предусмотренных статьей 163 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ).

Заявителем не представлены доказательства того, что в трудовых договорах имеются положения о возложении на работодателя обязанности по бесплатному или льготному питанию, коллективный договор не представлен.

Таким образом, спорные услуги оказывались непосредственно работникам предпринимателя, а не самому предпринимателю.

Кроме того, Заявитель не вел персонифицированного учета спорных затрат, не предусмотрел возможности контроля и учета стоимости питания, потребляемого каждым работников в сутки, у него отсутствуют доказательства приобретения и потребления продуктов конкретными работниками в том количестве, которое было доставлено, то есть спорные затраты документально не подтверждены.

Вычетам согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, (работ, услуг), имущественных прав, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных названной статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

По договорам, заключенным с контрагентами, Заявитель оплачивал услуги сторонних организаций по доставке продукции общественного питания для работников, т.е. конечным потребителем в данном случае являются работники.

Поскольку сам работодатель не является потребителем услуг общественного питания и передачи товаров, работ, услуг между исполнителями и Заявителем - заказчиком не происходит, то объекта обложения НДС в этой ситуации не возникает.

Аналогичная позиция поддержана Определением Верховного Суда РФ от 27.06.2016 N 307-КГ16-6330 по делу N А44-3214/2015.

На основании изложенного, налоговый орган правомерно не учел оказанные услуги по питанию работников в качестве расходов по НДФЛ и налоговых вычетов по НДС.

Заявитель указывает, что налоговый орган необоснованно включил всю выручку по обмолоту зерна по взаимоотношения с ООО "Марс" и ООО Агрофирма "Азнакай" в налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц и налогу на добавленную стоимость, поскольку в рамках оказываемых услуг по обмолоту зерновых осуществлялась и деятельность по перевозке груза, то есть оказывались транспортные услуги, облагаемые ЕНВД.

Однако, как справедливо указывает налоговый орган, анализ заключенных Заявителем договоров с ООО "Агрофирма "Азнакай", Главой КФХ Габдрахмановым А.Г., ООО "Марс" не подтверждают, что в рамках оказываемых услуг по обмолоту зерновых осуществлялась и деятельность по перевозке груза.

Согласно договору на оказание механизированных услуг N 7 от 01 июля 2016 года, заключенного между ИП Хайруллиным И.М. (Исполнитель) и ООО "Агрофирма Азнакай" (Заказчик) Исполнитель предоставляет Заказчику во временное владение и пользование принадлежащее ему на праве собственности сельскохозяйственную технику 4 комбайна Нью Холланд и оплачивает ему услуги.

Оплата составляет 2000 рублей за 1 га.

Арендная плата за услуги определяется сторонами в Дополнительном соглашении к настоящему Договору либо в Акте приема-передачи техники в аренду.

Начисление оплаты за услуги Заказчиком осуществляется ежемесячно.

Таким образом, исходя из условий договора, Исполнитель осуществляет предоставление услуг по уборке урожая, оплата за которую устанавливается из расчета 2000 рублей за убранные 1 га площади.

Согласно заключенному договору оказания механизированных услуг N 81 АЗ-2017 от 01.07.2017 между ИП Хайруллиным И.М. (Исполнитель) и ООО "Агрофирма Азнакай" (Заказчик) Исполнитель оказывает Заказчику сельскохозяйственные услуги с привлечением принадлежащей ему на праве собственности сельскохозяйственной техники (2 комбайна НЬЮ Холланд), а Заказчик оплачивает ему данные услуги.

Размер оплаты 2400 рублей за га без НДС с установленной системой GPS на комбайны. Объем оказанных услуг обязательно должен подтверждаться данным GPS. Не подтвержденные данными GPS объемы оказанных услуг не принимаются Заказчиком и оплате не подлежат.

Согласно представленным актам выполненных работ N 1 от 05.09.2016 и N 6 18.12.2017 произведено скашивание и обмолот зерна на общую сумму 670 080,00 рублей.

Согласно банковской выписке и платежным поручениям ООО "Агрофирма "Азнакай" перечисляет предпринимателю денежные средства с назначением платежа "Предоплата за услуги по уборке (комбайнами НьюХолланд ТС-56 4 шт.,) по договору N 7 от 01.07.2016, согласно счету на оплату N 1 от 29.07.16 года. Сумма 200000-00 без налога (НДС)".

Таким образом, Заявитель согласно заключенным договорам, актам выполненных работ, платежных поручений на оплату оказывал услуги по скашиванию и обмолоту зерновых культур комбайнами, оплата за которые определялась исходя из площади убранного урожая, транспортировка убранного урожая в услуги не входила.

Более того, согласно анализу расчетного счета Заявителя Ответчиком установлено поступление денежных средств от ООО "Агрофирма "Азнакай" с назначением платежа "за транспортные услуги за 2016 по договору N 75а-2016 от 08.04.16 согласно акту выполненных работ", что свидетельствует об отдельном заключении договоров на транспортные услуги.

Согласно пояснению Главы КФХ Габдрахманова А.Г. между ним и Заявителем был составлен договор на обмолот зерновых культур в августе 2015 года. Проводился обмолот зерновых культур комбайнами "Нью Холанд".

В ходе допроса, свидетель Габдрахманов А.Г. указал, что Заявителем оказывались уборочные работы, обмолот зерновых культур. Транспортные услуги на автомашине Камаз не оказывал, т.к. а КФХ есть свои Камазы.

Таким образом, условия заключенных договоров, акты выполненных работ, показания свидетелей не подтверждают утверждение Заявителя, что в оказание услуг по обмолоту зерна входили и услуги по перевозке обмолоченного зерна от комбайна.

Также предпринимателем и ООО "Марс" заключен договор на оказание услуг зерновыми комбайнами б/н от 30.07.2015.

Согласно указанному договору Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя обязательство по оказанию услуг зерноуборочными комбайнами (в дальнейшем "Услуги") с привлечением комбайнов "Нью Холланд".

Оплата за услуги по обмолоту зерна из расчета 17% от намолоченного зерна.

Между ИП Хайруллиным И.М. (Исполнитель) и ООО "Марс" (Заказчик) заключен договор на оказание услуг зерновыми комбайнами б/н от 01.07.2016, согласно которому Исполнитель обязуется оказать следующие услуги: обмолот зерна комбайнами "Нью-Холланд".

Цена настоящего договора составляет: 17% от намолоченного зерна при наличии автотранспорта.

Между ИП Хайруллиным И.М. (Исполнитель) и ООО "Марс" (Заказчик) заключен договор на оказание услуг зерновыми комбайнами б/н от 27.07.2017, согласно которому Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя обязательство по оказанию услуг зерноуборочными комбайнами (в дальнейшем "Услуги") с привлечением комбайнов "Нью Холланд"

Оплата за услуги по обмолоту зерна из расчета 17% от намолоченного зерна.

По указанным договорам представлены Акты выполненных работ на оказание услуг зерновыми комбайнами на общую сумму 3 755 745.00 рублей: N 1 от 06.09.2015 г. на сумму 584 200.00 рублей; N 1 от 06.09.2016 г. на сумму 1 670 715.00 рублей; N 2 от 18.10.2017 г. на сумму 1 500 830.00 рублей.

В ходе выездной налоговой проверки был проведен допрос в качестве свидетеля директора ООО "Марс" - Зарипова Рамиля Шамиловича, который на вопрос: "Какие работы (услуги) выполнял ИП Хайруллин И.М. в адрес ООО "Марс"?" Зарипов Р.Ш. ответил: "Обмолот зерна".

Доводы Заявителя о том, что в рамках оказываемых услуг по обмолоту зерновых осуществлялась и деятельность по перевозке груза не подтверждается первичными документами, а, следовательно, не соответствует фактическим обстоятельствам, что свидетельствует о необоснованности рассматриваемого довода Заявителя.

Кроме того, Заявитель указывает, что им были приобретены у ИП Павлова А.Н., ИП Антонова Р.Н., ИП Цюпак Д.М., ИП Замаева В.Г., ИП Хакимова А.А. запасные части на автомобиль КАМАЗ, который использовался для оказания транспортных услуг, а доходы от данных операций были учтены при налогообложении ОСНО. По этим же основаниям налогоплательщик просит принять расходы на заработную плату водителям данных транспортных средств и страховые взносы, земельный и транспортный налог.

Согласно пункту 8 статьи 346.18 НК РФ (действующей в проверяемый период) налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, ведут раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных налоговых режимов.

В соответствии с пунктом 10 статьи 274 ПК РФ налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, при исчислении налоговой базы по налогу не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

При этом принцип пропорционального распределения расходов, то есть распределения расходов пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов, применяется только при условии невозможности разделения расходов.

По результатам проведенных контрольных мероприятий по взаимоотношениям налогоплательщика с вышеуказанными контрагентами было установлено (стр. 135 - 140 решения налогового органа), что приобретенные автомобильные запчасти вышеуказанных индивидуальных предпринимателей не могут быль отнесены на расходы при исчислении НДФЛ, так как в большинстве случаев данные запчасти были установлены на автомобилях КАМАЗ используемых при осуществлении предпринимательской деятельности облагаемой ЕНВД или вообще не были использованы налогоплательщиком в предпринимательской деятельности, поскольку были им переданы сыну.

Так, в отношение расходов по ИП Павлову А.Н. установлено, что последний в ответ на требование налогового органа взаимоотношения с Заявителем вообще не подтвердил.

ИП Антонов Р.Н. также не представил документы по требованию налогового органа, пояснив, что при реализации товара товарные чеки заполнял и отдавал покупателям, указанные запасные части применяются к грузовым автомобилям, такие как Камаз, МАЗ и другие.

Заявитель по взаимоотношениям с указанным контрагентом представил:

- товарный чек от 02.06.2017 г. на приобретение 4 шт. планеров на сумму 70 000 рублей;

- насос топ. (5 штук) на сумму 9 000 рублей, всего на сумму 79 000 рублей;

- товарный чек б/н от 20.10.2016 на приобретение ПЖД, планеров на сумму 150 000 рублей.

При этом по результатам допроса налогоплательщика установлено, что 2 штуки планера были установлены налогоплательщиком на Камазы (В 116 АР, Р054ТС), остальные планеры и ПЖД отданы сыну налогоплательщика.

Насосы топ используются в хозяйстве при переливании масла, дизельного топлива, используются для Камазов и комбайнов.

Для установления сведения о том, к какому виду транспортных средств относятся приобретенные налогоплательщиком запасные части налоговым органом был направлен запрос в ООО "Имени Тукая" которое располагает аналогичными транспортными средствами.

ООО "Имени Тукая" в пояснениях на запрос налогового органа подтвердил, что насос топ мог быть использован при ремонте комбайнов.

Учитывая указанные обстоятельства, расходы в сумме 9000 рублей на приобретение насоса топ были учтены налоговым органом при налогообложении НДФЛ пропорционально доле доходов индивидуального предпринимателя.

По результатам проведенных налоговым органом контрольных мероприятий по взаимоотношениям налогоплательщика с ИП Цюпак Д.М. последней документы по требованиям налогового органа не представлены, на допрос свидетель не явился.

По взаимоотношениям с данным контрагентом Заявителем предоставлены товарные чеки:

- N 16778 от 19.09.2016 на приобретение сельхозкамеры АШК 1 шт. на 1 900 рублей;

- N 16447 от 15.09.2016 на приобретение а/шин 4 шт. на сумму 69 720 рублей.

При этом в ходе допроса налогоплательщика было установлено, что сельхозкамера АШК была установлена на автомобиль Камаз (Р054ТС), а 4 шины на комбайн. Учитывая указанные обстоятельства, налоговый орган не принял расходы в сумме 1 900 рублей на автомобиль Камаз (Р054ТС) по вышеуказанным основаниям.

Согласно представленным налогоплательщиком документам им у ИП Замаева В.Г. были приобретены автошины на общую сумму 516 246,00 рублей (товарный чек N 1354 от 06.02.2017). При этом в ходе допроса (протокола допроса N 191 от 24.07.2019) налогоплательщик пояснил, что данные шины на сумму 159 410 рублей, были установлены на автомобиль Камаз, а на сумму 356 836 руб. были переданы сыну.

В связи с указанными обстоятельствами, суд первой инстанции пришел к правильному выводу, что налоговый орган обоснованно не учел данные расходы при исчислении НДФЛ.

По взаимоотношениям с ИП Хакимовым А.А. Заявителем предоставлен товарный чек N 77 от 02.06.2017 на приобретение ТМЦ на сумму 6 600 рублей. В ходе допроса налогоплательщика на указанную сумму им был приобретен фаркоп в последующем установленный на автомобиль КАМАЗ (Р054ТС).

Учитывая вышеуказанные обстоятельства налоговым органом правомерно ие приняты расходы в указанных налогоплательщиком суммах, поскольку данные расходы были понесены в связи с осуществлением им деятельности по ЕНВД, а часть запчастей по которым были понесены расходы в целом не связаны с предпринимательской деятельность налогоплательщика и были переданы третьему лицу.

Кроме того, относительно поставки зерна, необходимо отметить, что как было установлено в ходе проверки (стр. решения 85-88) поставка зерна в адрес ООО "Глобус", 000 "Вертикаль", ООО "Азалия", ООО "ПМК-ГРУПП", ООО "Зенон", АО ЗК "Хлебопродукт" фактически осуществлялась путем переоформления учетных документов в месте его хранения АО "Ютазинский элеватор".

Таким образом, фактической перевозки (доставки) зерна транспортными средствами Заявителя в адрес покупателей не было, в связи с чем для исполнения договоров поставки не требовались транспортные средства и водители.

Учитывая вышеуказанные обстоятельства и нормы законодательства о налогах и сборах, довод налогоплательщика о необходимости учета расходов на автомобили КАМАЗ и расходов на оплату заработной платы водителям является несостоятельным. В части расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределены Ответчиком пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных налоговых режимов (90,5% и 90,3%).

В ходе материалов налоговой проверки установлено, что предпринимателем на основании товарного чека N 14909 от 12.12.2017 у ИП Зотова М.В. приобретены диски и автошины на сумму 46 680 руб.

Ответчиком также установлено, что указанный товар приобретался для автомобиля Тойота Прадо (Е111 СО). Из показании налогоплательщика было установлено, что на указанном автомобиле он ездил за запасными частями, возил механизаторов. В заявлении налогоплательщик указывает, что осуществлял ремонт комбайнов, ремонт автомобилей, осуществлял поездки за запасными частями.

Однако, из анализа представленных при проведении выездной проверки товарно-транспортных накладных, справок к путевым листам, путевых листов трактора, товарных чеков и накладных за 2017 год было установлено, что комбайны производили обмолот зерна в период июль - август 2017. Камазы работали с апреля по октябрь месяцы 2017 года, документы приобретения за наличный расчет запасных частей с датами с апреля по ноябрь месяцы 2017 года, то есть в зимний период предпринимательская деятельность не велась и необходимости установки шипованной зимней авторезины с дисками в целях осуществления предпринимательской деятельности не было. Доказательства обратного налогоплательщик не представил.

Учитывая указанные обстоятельства, рассматриваемые расходы не могут быть признаны экономически оправданными в связи, с чем не могут быть приняты при расчете НДФЛ.

Как было указано ранее, индивидуальные предприниматели при исчислении налоговой базы по НДФЛ, в соответствии со статьей 221 НК РФ имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подверженных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов, но не более суммы таких доходов от осуществления предпринимательской деятельности.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Заявитель в дополнение к жалобе поданной в УФНС России по РТ представил дополнительные документы, подтверждающие, по мнению налогоплательщика, расходы предпринимателя на общую сумму 184 207.25 рублей.

Налоговым органом произведен анализ представленных документов, по результатам которого установлено:

- на сумму 134188.50 рублей кассовые чеки к представленным расходным кассовые чеки с указанием незарегистрированной ККТ;

- на сумму 15859.50 рублей кассовые чеки к расходным документам не представлены;

- указанная в кассовых чеках на сумму 5393.25 рублей ККТ за налогоплательщиком ИП Тазиевым А.И. не зарегистрирована;

- указанная в кассовых чеках на сумму 28 766 рублей ККТ зарегистрирована на лицо указанное в чеке (ИП Султанов Р.М. ИНН 164300004727, ИП Хусаинов Р.Р. ИНН 165034563330 и ИП Зарипов Ф.И.ИНН 165023211713).

Однако, кассовые чеки с указание незарегистрированной ККТ не могут быть признаны соответствующими требованиям пункта 1 статьи 252 НК РФ. По не читаемым кассовым чекам установить содержащуюся в них информацию не представляется возможным.

Учитывая, что в подтверждение расходов не представлены надлежащим образом оформленные документы, у налогового органа отсутствовали основания для уменьшения налоговой базы на документально не подтвержденные расходы.

По представленным документам в отношении ИП Тазиева А.И. товарных чеках, квитанциях, кассовых чеков: отсутствуют реквизиты контрагента, отсутствует подпись лица, продавшего товар, не читаема печать, невозможно идентифицировать наименование товара.

Расходы на сумму 28 766 руб. учтены при расчете НДФЛ.

Также предприниматель указывает на нарушение налоговым органом процедуру проведения налоговой проверки.

Согласно пункту 9 статьи 89 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

1) истребования документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 настоящего Кодекса;

2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;

3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки по основанию, указанному в подпункте 1 настоящего пункта, допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев. В случае, если проверка была приостановлена по основанию, указанному в подпункте 2 настоящего пункта, и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

Как следует из материалов дела, в связи с необходимостью истребования документов у ИП Евсеевой Р.И, КФХ Габрахмановым Л.Г., Муртазина Р.А., налоговым органом 28.12.2018 было вынесено решение N 89 приостановлении проведения выездной налоговой проверки (том 10 л.д. 19), которое в этот же день было вручено налогоплательщику.

28.12.2018 налоговым органом выставлены требования N 795 в адрес Муртазина Р.А.

14.01.2019 Ответчиком было вынесено решение N 1 о возобновлении проведения выездной налоговой проверки, которое в этот же день было вручено налогоплательщику.

21.02.2019 в связи с необходимостью истребования документов у контрагентов у ООО "Агролак", СХПК "Активист", ООО "Восток", ООО "Симет") налоговым органом было вынесено решение N 4 о приостановлении проведения выездной налоговой проверки.

Данное решение в этот же день было направлено в адрес налогоплательщика по почте заказным письмом с уведомлением и получено Хайруллиным И.М. 28.02.20.19.

В день вынесения вышеуказанного решения в налоговые органы по месту нахождения данных лиц были направлены поручения об истребовании документов (информации) N 1056 по ООО "Агролак", N 1052 по СХПК "Активист", N 1049 по ООО "Восток", N 1061 по ООО "Симет" (том 10 л.д. 32-42).

19.03.2019 Ответчиком вынесено решение N 8 о возобновлении проведения выездной налоговой проверки, которое в этот же день было направлено в адрес налогоплательщика по почте заказным письмом с уведомлением и получено Хайруллиным И.М. 23.03.2019, о чем свидетельствует уведомление о вручении.

Решением N 10 о приостановлении проведения выездной налоговой проверки 21.03.2019 выездная налоговая проверка в отношении налогоплательщика была вновь приостановлена, в связи с необходимостью истребования документов (информации) у ООО "Комос Групп", ООО "Костромской комбикормовый завод", АО "Пермский мукомольный завод", ООО ЗК "Настюша".

Указанное решение в этот же день было направлено в адрес Заявителя по почте заказным письмом с уведомлением и получено Хайруллиным И.М. 28.03.2019.

В день вынесения вышеуказанного решения в налоговые органы по месту нахождения данных лиц были направлены поручения об истребовании документов (информации) N 2.12-0-38/2720 по ООО "Комос Групп", N 2.12-0-38/2714 по ООО "Костромской комбикормовый завод", N 2.12-0-38/2708 по АО "Пермский мукомольный завод", N 2.12-0-38/2716 по ООО ЗК "Настюша" (том 10 л.д. 58-71)

13.05.2019 решением N 16 выездная налоговая проверка налогоплательщика была возобновлена. Данное решение 14.05.2019 направлено в адрес налогоплательщика по почте заказным письмом с уведомлением и получено им 18.06.2019, о чем свидетельствует уведомление о вручении.

Согласно пункту 2 статьи 87 НК РФ целью выездной налоговый проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

При этом, должностные лица налоговых органов самостоятельно определяют тот объем контрольных мероприятий, который необходимо провести в рамках налоговой проверки.

Налогоплательщик не вправе указывать на целесообразность и необходимость тех или иных действий налогового органа, осуществляемых в связи с проводимой налоговой проверкой.

Основания для продления срока проведения налоговой проверки, равно как и вопрос необходимости, целесообразности проведения соответствующих мероприятий налогового контроля, не может рассматриваться в качестве обоснованности или необоснованности продления срока проведения выездной проверки, поскольку только налоговый орган в лице проверяющего инспектора определяет объем контрольных мероприятий, а также необходимость получения дополнительных документов.

При таких обстоятельствах довод Заявителя об отсутствии у налогового органа оснований для приостановления проведения налоговой проверки, является несостоятельным.

При этом, положения статей 82, 89, 93, 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации не содержат оснований для ограничения истребования документов только первым контрагентом проверяемого налогоплательщика и запрета на истребование документов по цепочке сделок у последующих организаций, а также запрета на истребование обстоятельств финансовой деятельности контрагентов и сведений о должностных лицах, контролирующих от имени контрагента финансовые потоки.

Аналогичная позиция отражена в Определении Верховного Суда РФ от 06.08.2018 N 309-КГ18-10529 по делу N А60-62474/2017.

При этом, общий срок приостановления выездной налоговой проверки составил 96 дней, а срок приостановления выездной налоговой проверки налогоплательщика не превышает предельно допустимый срок, установленный п. 9 ст. 89 НК РФ.

Согласно пункту 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.

Невозврат налоговым органом предпринимателю на момент приостановления проверки подлинных документов не влечет безусловного признания решения налогового органа недействительным.

Как разъяснено в пункте 26 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", согласно пункту 9 статьи 89 Налогового кодекса 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.

По смыслу приведенной нормы в период приостановления выездной налоговой проверки не допускается также получение объяснений налогоплательщика и допрос его сотрудников.

В то же время налоговый орган не лишен права осуществлять действия вне территории (помещения) налогоплательщика, если они не связаны с истребованием у налогоплательщика документов.

Таким образом, статья 89 Налогового кодекса не запрещает допрос свидетелей (не являющихся сотрудниками налогоплательщика) в период приостановления налоговой проверки.

Следовательно, поскольку Хуснуллина Л.И., Мифтахов Р.Н. сотрудниками предпринимателя не являлись, довод Заявителя о незаконности действий налогового органа в указанной части подлежит отклонению.

Также предприниматель указывает о необоснованном включении в состав проверяющей группы сотрудника полиции Хуснутдинова М.З. и о незаконности полученных сотрудниками полиции доказательств, а также о незаконной передаче налоговым органом материалов проверки в следственные органы до вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки.

Согласно статье 36 НК РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

Конституционный Суд РФ в Определении от 25.01.2018 N 14-0 относительно данной нормы разъяснил, что такое регулирование направлено на качественный и полный сбор доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах в рамках межведомственного взаимодействия органов государственной власти, а следовательно, само по себе оно не может расцениваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков, как и оспариваемые заявителем нормы Налогового кодекса Российской Федерации (подпункт 12 пункта I статьи 31, пункты 1 и 5 статьи 90), закрепляющие полномочия налогового органа вызывать граждан в качестве свидетелей для дачи показаний в установленном порядке.

Целью участия сотрудников органов внутренних дел при проведении налоговых проверок, как следует из п. 2 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок утвержденной Приказами МВД России N 495 и ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009, является выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах.

Согласно п. 6, 7, 8 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок утвержденной Приказами МВД России N 495 и ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009, если сотрудники органа внутренних дел привлекаются к проведению ранее начавшейся выездной (повторной выездной) налоговой проверки, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о внесении изменений в принятое решение о проведении данной проверки, предусматривающее соответствующее изменение состава проверяющей группы.

Указанное решение оформляется в соответствии с образцом, утвержденным ФНС России.

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в порядке, предусмотренном пунктом 8 данной Инструкции, которым также регламентированы основания направления запроса.

Одним из основания направления запроса является наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, и необходимости проверки указанных данных с участием сотрудников органов внутренних дел.

Кроме того, согласно Письма ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622 "О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок" в целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах, повышения эффективности совместной работы рекомендуется инициировать привлечение сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках в частности в случае выявления схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения преступлений, предусмотренных, статьями 198 - 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации.

Основаниями для направления запроса может являться, в частности, необходимость привлечения сотрудников органов внутренних дел для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля (выемка документов, проведение исследования, опроса, осмотра помещений и т.д.).

Запрос об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной (повторной выездной) проверке может быть направлен как до начала проверки, так и в процессе ее проведения.

Более того, в соответствии с п. 4.5 вышеуказанной инструкции при проведении выездных налоговых проверок должностные лица налоговых органов и сотрудники органов внутренних дел руководствуются Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом, Законом Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" (далее - Закон Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации"), Федеральным законом "О полиции", Федеральным законом от 12.08.1995 Ш 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" (далее - Федеральный закон "Об оперативно-розыскной деятельности"), иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

При этом взаимодействие должностных лиц налоговых органов и сотрудников органов внутренних дел при проведении выездной налоговой проверки не препятствует их самостоятельности при выборе предусмотренных законодательством средств и методов проведения контрольных и иных мероприятий в рамках своей компетенции при одновременном обеспечении согласованности всех осуществляемых ими в процессе проверки действий. Функцию общей координации осуществляемых в процессе проведения проверки мероприятий выполняет руководитель проверяющей группы - сотрудник налогового органа.

В соответствии с п. 14, 16 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок утвержденной Приказами МВД России N 495 и ФПС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009 экземпляр акта налоговой проверки и решения вынесенного по результатам рассмотрения материалов проверки направляются налоговым органом в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в выездной налоговой проверке.

Согласно ст. 11 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности" результаты оперативно-розыскной деятельности могут направляться в налоговые органы для использования при реализации полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, по обеспечению представления интересов государства в делах о банкротстве, а также при реализации полномочий в сфере государственной регистрации юридических лиц.

При этом Пленум ВАС РФ в п. 45 Постановления от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указал, что материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки (пункт 4 статьи 101 НК РФ) или при осуществлении производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (пункт 7 статьи 101.4 НК РФ), если соответствующие мероприятия проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным законом от 12.08.1995 N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности".

Законодателем не установлены ограничения в использовании налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля письменных доказательств, добытых в результате оперативно-розыскных мероприятий. Следовательно, доводы налогоплательщика об отсутствии у налогового органа права использовать доказательства, полученные в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий в отношении проверяемого лица необоснованны.

Согласно статье 6 Федерального закона от 12.08.1995 N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности", Инструкции о порядке взаимодействия органон внутренних дел и налоговые органов при организации и проведении выездных налоговых проверок, утвержденной приказом МВД Российской Федерации, МПС Российской Федерации от 30.06.2009 N 495/ММ-7-2-34, объяснения физических лиц (должностных лиц контрагентов), иные материалы, полученные сотрудниками органов внутренних дел, могут быть использованы налоговыми органами при осуществлении своих функций.

Следовательно, подлежит отклонению довод о неправомерности допросов лицами, не входящими в состав проверяющих в рамках такой проверки.

Осуществление допроса сотрудником налогового органа, не входящего в группу проверяющих, не противоречит нормам ст. 90 НК РФ.

Как следует из материалов дела, налоговым органом в рамках вышеуказанных норм в отдел ЭБ и ПК МВД России по Азнакаевскому району направлен запрос о выделении сотрудника полиции для участия в проводимой выездной налоговой проверки в отношение налогоплательщика. Направление данного запроса обусловлено наличием у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиком, законодательства о налогах и сборах. Указанные обстоятельства согласуются с основаниями для направления запроса, регламентированными п. 8 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок утвержденной Приказами от 30.06.2009 МВД России. 495 и ФНС России N ММ-7-2-347. Более того, налоговым органом было выявлено по результатам проверки сумма доначислений составила более 2 млн. руб.

Отделом МВД РФ по Азнакаевскому району налоговому органу было сообщено о выделении для проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика начальника отделения ЭБ и ПК майора полиции Хуснутдинова М.З.

Решением N 9 о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки от 19.03.2019 в решение от 20.12.2019 N 86 о проведении выездной налоговой проверки было внесено изменение, в состав проверяющей группы также был включен сотрудник Отдела МВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З.

Поскольку некоторые свидетели для дачи показаний по вызовам налогового органа не являлись, Ответчиком в адрес Хуснутдинова М.З. было направлено письмо об оказании содействия в допросе указанных свидетелей.

Решением N 9 о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки от 19.03.2019 было направлено в адрес налогоплательщика по почте заказным письмом с уведомлением 19.03.2019 и было получено Хайруллиным И.М. 23.03.2019.

Сотрудником отделения ЭБ и ПК Отдела МВД России по Азнакаевскому району были получены объяснения Мифтахова Р.Н., Галлямова О.М., Хуснуллина Л.И., Тучина А.М., Шарипова З.Г. и Бадгутдинова Р.Ф. Вопреки доводам налогоплательщика данным лицам были разъяснены их права, а также они были предупреждены о предусмотренной законом ответственности. Указанные лица для дачи показаний в налоговый орган не являлись.

Таким образом, привлечение для проведения выездной налоговой проверки сотрудника отделения экономической безопасности и противодействию коррупции Отдела МВД России по Азнакаевскому району РТ и включение его в состав проверяющей группы, и как следствие использование доказательств, полученных от правоохранительных органов, не противоречит действующему законодательству и не нарушает права налогоплательщика.

Учитывая данные обстоятельства, доводы о незаконности доказательств, полученных правоохранительными органами и о незаконности включения в состав проверяющей группы сотрудника отделения ЭБ и ПК Отдела МВД России по Азнакаевскому району, являются необоснованными.

Кроме того, является несостоятельным довод налогоплательщика о незаконности направления налоговым органом акта налоговой проверки до вынесения решения в следственные органы для возбуждения уголовного, поскольку подтверждающих указанное обстоятельство доказательств не представлено.

Доводы налогоплательщика о нарушении инспекцией налогового законодательства при оформлении, рассмотрении и вынесении оспариваемого решения также являются необоснованными.

Так согласно п. 1 ст. 101 НК РФ акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку. По результатам их рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 данного Кодекса, принимается одно из решений, предусмотренных пунктом 7 данной статьи, или решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.

Согласно п. 2 вышеуказанной статьи руководитель (заместитель руководителя) налогового органа извещает о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки направляется ответственному участнику этой группы, который признается проверяемым лицом в целях настоящей статьи.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя.

Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

В соответствии с п. 3 ст. 101 НК РФ перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в частности должен; установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. В случае неявки этих лиц руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выясняет, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принимает решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении указанного рассмотрения; вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения.

Из анализа данной нормы следует, что перечень лиц, неявка которых является основанием для отложения рассмотрения материалов проверки, является открытым и не ограничивается только налогоплательщиком.

При этом принятие такого решения является правом руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Само по себе принятие такого решения не может нарушать права и законные интересы налогоплательщика.

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.

Пленум ВАС РФ в п. 40 Постановления от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснил, что в силу пункта 14 статьи 101 и пункта 12 статьи 101.4 НК РФ не извещение либо ненадлежащее извещение лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа соответствующих материалов является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения и, следовательно, основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения, вынесенного в отсутствие этого лица по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, если только в ходе судебного разбирательства не будет установлено, что указанное лицо фактически приняло участие в рассмотрении соответствующих материалов.

Нарушение сроков рассмотрения материалов налоговой проверки к существенным условиям процедуры рассмотрения не относятся и такие нарушения не могут являться основаниями для отмены решения налогового органа. Соблюдение сроков рассмотрения материалов налоговой проверки или дополнительных мероприятий налогового контроля к существенным условиям процедуры рассмотрения не отнесено. Нарушение указанных сроков само по себе не является безусловным основанием для признания решения налогового органа недействительным.

Как следует из материалов проверки налоговый орган в соответствии с п. 2 ст. 101 НК РФ извещением о времени и месте рассмотрения материалов проверки от 29.05.2019 исх. N 2.12-0-45/08426 известил налогоплательщика о том, что рассмотрение материалов проверки, возражений и вынесение решения состоится 03.07.2019 в 15.00, в здании налоговой инспекции по адресу г. Бугульма, ул. Ленина, д. 30, кабинет 402. Данное извещение было вручено налогоплательщику 29.05.2019, о чем свидетельствует его подпись в соответствующем разделе извещения.

В связи с поступившими 02.07.2019 возражениями на акт налоговой проверки, налогоплательщик извещением от 02.07.2019 исх. N 2.12-0-45/10203 был извещен о том, что рассмотрение представленных возражений состоится 11.07.2019 в 14.00 в здании налоговой инспекции по адресу г. Бугульма, ул. Ленина, д. 30, кабинет 203. Данное извещение было вручено налогоплательщику заблаговременно 03.07.2019, о чем свидетельствует его подпись в соответствующем разделе извещения.

Рассмотрение возражений налогоплательщика состоялось в указанное время при его участии, о чем свидетельствует его подпись в протоколе от 11.07.2019 N 2.2-0-19/12 рассмотрения возражений (объяснений) налогоплательщика и материалов проверки.

Также, извещением от 02.07.2019 налогоплательщик был извещен о том, что рассмотрение материалов проверки состоится 12.07.2019 в 09.00 в здании налоговой инспекции по адресу: г. Бугульма, ул. Ленина, д. 30, кабинет 203. Данное извещение было вручено налогоплательщику заблаговременно 03.07.2019, о чем свидетельствует его подпись в соответствующем разделе Извещения.

Между тем, налогоплательщик на рассмотрения материалов проверки в назначенное время 12.07.2019 в 09.00 не явился, а представил ходатайство об отложении рассмотрения материалов проверки и вынесения решения на 17.07.2019.

По результатам рассмотрения данного ходатайства было вынесено решение N 4/1 об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в связи с неявкой лица, участие которого необходимо для их рассмотрения. Данным решением рассмотрение материалов проверки было отложено на 17.07.2019 в. 10.00.

Письмом от 12.07.2019 для участия в рассмотрении материалов проверки был приглашен начальник отделения ЭБ и ПК ОМ.ВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З.

17.07.2019 состоялось рассмотрения возражений и материалов проверки с участием налогоплательщика. В ходе рассмотрения налогоплательщиком были представлены дополнительные документы, подтверждающие понесенные им расходы. По результатам рассмотрения возражений налогоплательщика, представленных им документов и материалов проверки налоговым органом в соответствии с п. 6 ст. 101 НК РФ, в связи с необходимостью получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых, 17.07.2019 было вынесено решение N 32 о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля в срок до 09.08.2019. В связи с чем, налоговым органом 17.07.2019 было вынесено решение N 5 о продлении срока рассмотрения материалов налоговой проверки до 09.08.2019.

При этом необходимо отметить, что вопреки доводам налогоплательщика согласно протоколу рассмотрения материалов проверки от 17.07.2019 N 1 указано, что протокол составлен на основании п. 4 ст. 101 НК РФ и в указанный день были рассмотрены акт налоговой проверки от 29.05.2019 N 2 и возражения налогоплательщика. Замечания налогоплательщика на данный протокол не поступали.

Наличие технических ошибок в протоколе рассмотрения материалов проверки и иных документов налогового органа, например, таких как указание в протоколах рассмотрения материалов проверки после 08.04.2020 Хуснутдинова М.З. как начальника отделения ЭБ и ПК ОМВД России по Азиакаевскому району в предшествующей должности, не может нарушать права налогоплательщика.

Решение от 17.07.2019 N 32 о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля и решение от 17.07.2019 N 5 о продлении срока рассмотрения материалов налоговой проверки получены налогоплательщиком 17.07.2019, о чем свидетельствует его подпись в соответствующих графах данных документов.

Указание на акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Кодексом налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Кодекса) от 09.05.2019 N 2, протокол рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения решения от 17.07.2019 N 1 не содержит (том 10 л.д. 128)

Таким образом, в соответствии с п. 2 ст. 101 НК РФ налоговым органом при рассмотрении материалов проверки было обеспечено право налогоплательщика на представление пояснений (возражений) и участие в рассмотрении материалов проверки.

Согласно п. 6.1, 6.2. ст. 101 НК РФ начало и окончание дополнительных мероприятий налогового контроля, сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении дополнительных мероприятий налогового контроля, а также полученные дополнительные доказательства для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых, выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи данного Кодекса в случае, если настоящим Кодексом предусмотрена ответственность за эти нарушения законодательства о налогах и сборах, фиксируются в дополнении к акту налоговой проверки.

Дополнение к акту налоговой проверки должно быть составлено и подписано должностными лицами налогового органа, проводящими дополнительные мероприятия налогового контроля, в течение пятнадцати дней со дня окончания таких мероприятий.

Дополнение к акту налоговой проверки с приложением материалов, полученных в результате проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, в течение пяти дней с даты этого дополнения должно быть вручено лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителю), под расписку или передано иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем), если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в течение пятнадцати дней со дня получения дополнения к акту налоговой проверки вправе представить в налоговый орган письменные возражения по такому дополнению к акту налоговой проверки в целом или по его отдельным положениям.

При этом в соответствии с п. 6 ст. 6.1 НК РФ срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях.

Таким образом, поскольку последний день проведения дополнительных мероприятий налогового контроля приходится на 09.08.2019, то дополнение к акту налоговой проверки должно быть составлено не позднее 30.08.2019.

В рамках указанного срока налоговым органом 29.08,2019 было составлено дополнение к акту налоговой проверки N 2/1, которое было вручено налогоплательщику 04.09.2019, т.е. в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

При этом довод налогоплательщика о недостоверности подписей старшего государственного налогового инспектора Вильдановой А.И. является необоснованным, так как каких-либо доказательств этого налогоплательщиком не представлено, о фальсификации не заявлено.

В целях обеспечения права налогоплательщика на ознакомление с материалами налоговой проверки и материалами, полученными в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, налоговым органом 14.08.2019 и 04.09,2019 проведено ознакомление налогоплательщика с вышеуказанными материалами, что подтверждается протоколами от 14.08.2019 N 1, от 04.09.2019 N 2 соответственно.

Согласно п. 1 ст. 101 НК РФ в случае принятия решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового котороля, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения должны быть. Также рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку. По результатам их рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в п. 6.2 данной статьи, принимается одно из решений, предусмотренных п. 7 данной статьи.

Таким образом, поскольку дополнения на акт налоговой проверки были получены налогоплательщиком 04.09.2019, то срок представления возражений на данные дополнения истекают 24.09.2019, то в соответствии с п. 1 ст. 101 НК РФ письменные возражения налогоплательщика, материалы проверки и материалы, полученные в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, должны быть рассмотрены не позднее 08.10.2019.

В связи с этим 04.09.2019 налогоплательщику было вручено извещение от 04.09.2019 о том, что рассмотрение возражений, материалов проверки и материалов, полученных в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, состоится 26.09.2019 в 15.00. Факт получения данного уведомления подтверждается подписью налогоплательщика в соответствующей графе извещения.

В связи с поступившим возражениям налогоплательщика, рассмотрение возражений налогоплательщика было перенесено на 04.10.2019 в 15.00, материалов проверки на 07.10.2019 в 14.00, о чем налогоплательщик был извещен информационным письмом от 26.09.2019, а также извещениями от 26.09.2019. Факт получения 26.09.2019 данных документов заблаговременно подтверждается подписью налогоплательщика в соответствующей графе извещений.

Также письмом от 27.09.2019 для участия в рассмотрении материалов проверки был приглашен начальник отделения ЭБ и ПК ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М. В ответ на данное письмо ОМВД России по Азнакаевскому району представлено письмо от 30.09.2019 исх. N. 68/8549 с просьбой об отложении рассмотрения материалов проверки на 17.10.2019.

04.10.2019 состоялось рассмотрение возражений с участием налогоплательщика, о чем свидетельствует его подпись в протоколе рассмотрения материалов проверки от 04.10.2019.

Также 07.10.2019 состоялось рассмотрение материалов налоговой проверки, о чем был составлен протокол N 2, однако на данное рассмотрение налогоплательщик не явился, в связи с чем налоговым органом было принято решение от 07.10.2019 N 1 об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки на 17.10.2019 в 09.00. Данное решение, а также извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки от 07.10.2019 N 2.12-0-45/14785 были получены налогоплательщиком 07.10.2019, что подтверждается подписью налогоплательщика в соответствующей графе извещения и решения.

При этом вопреки доводам налогоплательщика в протоколе рассмотрения материалов проверки и вынесения решения от 07.10.2019 N 2 начальник отделения ЭБ и ПК ОМВД России но Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З. был указан как сотрудник правоохранительных органов, а не как представитель налогоплательщика.

Согласно пункту 3 статьи 101 НК РФ перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. В случае неявки этих лиц руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выясняет, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принимает решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении указанного рассмотрения. Следовательно, неявка приглашенного сотрудника полиции дает права для отложения рассмотрения материалов налоговой проверки.

17.10.2019 состоялось рассмотрение материалов налоговой проверки, о чем был составлен протокол N 3, однако на данное рассмотрение налогоплательщик не явился в связи, с чем налоговым органом было принято решение от 17.10.2019 N 1/1 об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки на 18.11.2019 в 15.00. Данное решение, а также извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки от 17.10.2019 направлены в адрес налогоплательщика по почте и получены им 28.10.2019, о чем свидетельствует подпись в уведомлении о вручении почтового отправления.

Также письмом от 11.11.2019 для участия в рассмотрении материалов проверки был приглашен начальник отделения ЭБ и ПК ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З. В ответ на данное письмо ОМВД России по Азнакаевскому району представлено письмо исх. от 15.11.2019 N 68/10033 с просьбой об отложении рассмотрения материалов проверки.

18.11.2019 состоялось рассмотрение материалов налоговой проверки и возражений с участием налогоплательщика, однако в связи с вышеуказанным письмом ОМВД России по Азнакаевскому району, а также, поскольку начальник отделения ЭБ и ПК ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З. на рассмотрение не явился на основании п.п,5 п. 3 ст. 101 НК РФ налоговый органом было принято решение Ш 1/2 об отложении рассмотрения материалов проверки на 18.12.2019 в 15.00. Данное решение в день его вынесения, а также извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки от 18.11.2019 N. 2.12-0-45/17161 были вручены налогоплательщику, о чем свидетельствует его подпись в соответствующих графах.

Также письмом от 11.12.2019 для участия в рассмотрении материалов проверки 18.12.2019 в 15.00 приглашен начальник отделения ЭБ и ПК ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З.

18.12.2019 состоялось рассмотрение материалов налоговой проверки и возражений с участием налогоплательщика, однако в связи с неявкой начальника отделения ЭБ и ПК ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З. на рассмотрение не явился на основании п. п. 5 п. 3 ст. 101 НК РФ налоговый органом было принято решение N 1/3 об отложении рассмотрения материалов проверки на 17.01.2020 в 16.00, а также решение о продлении срока рассмотрения материалов проверки N 8. Данные решения, а также извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки от 18.12.2019 были вручены налогоплательщику 18.12.2019, о чем свидетельствует его подпись в соответствующих графах.

Письмом от 14.01.2020 для участия в рассмотрении материалов проверки 17.01.2020 в 16.00 был приглашен начальник отделения ЭБ и ПК ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З.

17.01.2020 состоялось рассмотрение материалов налоговой проверки и возражений с участием налогоплательщика, который представил письменное ходатайство об отложении рассмотрения материалов проверки на 01.04.2020.

В связи с данным обстоятельством, а также в связи с неявкой начальника отделения ЭБ и ПК ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинова М.З. на рассмотрение, на основании п. п. 5 и. 3 ст. 101 НК РФ налоговым органом было принято решение N 2 об отложении рассмотрения материалов проверки на 01.04.2020 в 11.00, а также решение о продлении срока рассмотрения материалов проверки N 2. Данные решения, а также извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки от 17.01.2020 были вручены налогоплательщику 17.01.2020, о чем свидетельствует его подпись в соответствующих графах.

Также, письмом от 14.01.2020 для участия в рассмотрении материалов проверки 01.04.2020 в 11.00 приглашен начальник отделения ЭБ и ПК ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З. 01.04.2020 состоялось рассмотрение материалов налоговой проверки, однако в связи с неявкой налогоплательщика на рассмотрение возражений и материалов проверки, на основании п. п. 5 п. 3 ст. 101 ПК РФ налоговый органом было принято решение N 8 об отложении рассмотрения материалов проверки на 30.04.2020 в 11.00., а также решение о продлении срока рассмотрения материалов проверки N 1. Данные решения, а также извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки от 01.04.2020 были направлены в адрес налогоплательщика почтовым отправлением и получены им 10,04.2020 о чем свидетельствует отчет об отслеживании почтового отправления.

Указами Президента Российской Федерации от 25.03.2020 N 206, от 02.04.2020 N 239 и от 28.04.2020 N 294 с 30 марта по 3 апреля, с 4 по 30 апреля и с 6 мая по 8 мая 2020 г. установлены нерабочие дни.

Также в связи с ухудшением ситуации по распространению новой коронавирусиой инфекции на основании п. 4 Постановления Правительства РФ от 02.04.2020 N 409 "О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики" проведение назначенных выездных (повторных выездных) налоговых проверок, а также течение сроков, установленных Кодексом (в том числе сроков, предусмотренных статьями 100 и 101 Кодекса) было приостановлено до 31.05.2020.

При этом ФНС России в Письме от 09.04.2020 N СД-4-2/5985@ указало, что если на период до 31.05.2020 включительно приходится дата, на которую назначено рассмотрение материалов налоговой проверки или дела о налоговом правонарушении (статьи 101, 101.4 Кодекса), налоговому органу в письменной форме необходимо известить участвующих в таком рассмотрении лиц о новом сроке рассмотрения дел после окончания срока, установленного пунктом 4 Постановления N 409.

Приостановления, предусмотренные в соответствии с пунктом 4 Постановления N 409, и их возобновление 01.06.2020 не требуют их оформления решением налогового органа.

Вместе с тем, Постановлением Правительства РФ от 30.05.2020 N 792 "О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 02.04.2020 N 409" приостановление течения сроков, установленных Кодексом (в том числе сроков, предусмотренных статьями 100 и 101 Кодекса) продлено до 30.06.2020.

В связи с указанными обстоятельствами налоговым органом в адрес налогоплательщика было направлено информационное письмо о переносе времени рассмотрения материалов налоговой проверки и возражений налогоплательщика на 02.06.2020 11.00, которое получено налогоплательщиком 12.05.2020, о чем свидетельствует уведомление о получении почтового отправления.

Согласно п. 3 Приказа ФНС России от 20.03.2020 N ЕД-7-2/181@ "О принятии в рамках осуществления контроля и надзора неотложных мер в целях предупреждения возникновения и распространения коронавирусной инфекции" налоговым органом необходимо обеспечить проведение процедур, предусмотренных статьями 101, 101.4 Налогового кодекса Российской Федерации, по телекоммуникационным каналам связи, а также с использованием каналов видеоконференцсвязи.

Между тем налогоплательщик ходатайство о рассмотрении материалов с использованием каналов видеоконференцсвязи не заявлял.

Также в целях представления налогоплательщику времени для направления возражений в налоговый орган в адрес налогоплательщика было направлено информационное письмо от 19.05.2020 о переносе времени рассмотрения материалов налоговой проверки и возражений налогоплательщика на 25.06.2020 в 11.00, а также направлено извещение о времени и месте рассмотрении материалов проверки от 19.05.2020. От получения данных документов налогоплательщик отказался в связи с чем, указанные документы возвращены в налоговый орган, что подтверждается отчетом об отслеживании почтового отправления,

В связи с указанными обстоятельствами налоговым органом в адрес налогоплательщика было направлено информационное письмо о переносе времени рассмотрения материалов налоговой проверки и возражений налогоплательщика на 27.07.2020 в 11.00, а также направлено извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки от 15.06.2020. Данные документы получены налогоплательщиком 29.06.2020 о чем свидетельствует уведомление о получении почтового отправления.

Также письмом от 21.07.2020 для участия в рассмотрении материалов проверки 27.07.2020 в 11.00 был приглашен сотрудник ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З.

27.07.2020 состоялось рассмотрение материалов налоговой проверки и возражений с участием налогоплательщика, однако в связи с неявкой сотрудника ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З. на рассмотрение, на основании п. п. 5 п. 3 ст. 101 НК РФ налоговый органом было принято решение N 11 об отложении рассмотрения материалов проверки на 27.08.2020 в 11.00, а также решение о продлении срока рассмотрения материалов проверки N 11. Данные решения, а также извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки от 27.07.2020 были вручены налогоплательщику 27.07.2020, о чем свидетельствует его подпись в соответствующих графах.

Также письмом от 25.08.2020 для участия в рассмотрении материалов проверки 27.08.2020 в 11.00 был приглашен сотрудник ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З.

27.08.2020 состоялось рассмотрение материалов налоговой проверки и возражений с участием налогоплательщика, однако в связи с неявкой сотрудника ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З. на рассмотрение, на основании п. п. 5 п. 3 ст. 101 НК РФ налоговый органом было принято решение N 17 об отложении рассмотрения материалов проверки на 25.09.2020 в 15.30, а также решение о продлении срока рассмотрения материалов проверки N 17. Данные решения были вручены налогоплательщику в день их вынесения, о чем свидетельствует его подпись в соответствующих графах. Извещение о времени и месте рассмотрения материалов проверки от 27.08.2020 N 2.12-0-46/12214 также было получено налогоплательщиком заблаговременно до рассмотрения материалов проверки.

Также письмом от 23.09.2020 для участия в рассмотрении материалов проверки 25.09.2020 в 15.30 был приглашен сотрудник ОМВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинов М.З.

В ответ на данное письмо Отдел МВД России по Азнакаевскому району письмом от 25.09.2020 просил рассмотреть материалы проверки без участия своего сотрудника Хуснутдинова М.З.

25.09.2020 состоялось рассмотрение материалов налоговой проверки и возражений с участием налогоплательщика. В связи с просьбой о рассмотрении материалов проверки без участия сотрудника Отдел МВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинова М.З. налоговым органом по результатам рассмотрения материалов проверки, материалов полученных в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля и возражений налогоплательщика налоговым органом было принято оспариваемое решение.

Иные доводы налогоплательщика о нарушении процедуры также отклоняются, поскольку не могут влиять на правомерность оспариваемого решения.

Таким образом, как следует из выше приведенных обстоятельств налоговый орган, принимая решения об отложении рассмотрения материалов проверки, действовал обоснованно, поскольку данное отложение было обусловлено как неявкой самого налогоплательщика и его ходатайствами об отложении, так и неявкой сотрудника Отдела МВД России по Азнакаевскому району Хуснутдинова М.З., приглашенного для участия в рассмотрении материалов проверки и письмами Отдела МВД России по Азнакаевскому району.

Более того, учитывая тот факт, что налогоплательщику была обеспечена возможность представлять возражения и пояснения, а также участвовать при рассмотрении материалов проверки, и учитывая то, что он фактически принимал участие при данных рассмотрениях, решение налогового органа было принято с соблюдением процедуры установленной Налоговым кодексом Российской Федерации, что свидетельствует об отсутствии существенных нарушений прав налогоплательщика.

Заявитель указывает о необоснованном продлении срока рассмотрения материалов налоговой проверки.

Однако, несоблюдение сроков рассмотрения материалов налоговой проверки к существенным условиям процедуры рассмотрения не отнесено и такие нарушения могут являться основаниями для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом, только если такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

В пункте 31 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснено, что несоблюдение налоговым органом при совершении определенных действий в рамках осуществления мероприятий налогового контроля сроков, предусмотренных пунктом 2 статьи 88, пунктом 6 статьи 89, пунктами 1 и 5 статьи 100, пунктами 1, 6, 9 статьи 101, пунктами 1, 6, 10 статьи 101.4, пунктом 3 статьи 140 (в случае подачи апелляционной жалобы), статьей 70 НК РФ, не влечет изменения порядка исчисления сроков на принятие мер по взысканию налога, пеней, штрафа в принудительном порядке, в связи с чем при проверке судом соблюдения налоговым органом сроков осуществления принудительных мер сроки совершения упомянутых действий учитываются в той продолжительности, которая установлена нормами НК РФ.

Однако соответствующие доводы о несоблюдении указанных сроков могут быть заявлены налогоплательщиком в суде только в рамках оспаривания либо требования об уплате налога, пеней и штрафа, направленного ему на основании статьи 70 Кодекса, либо решения о взыскании налога, пеней, штрафа, принятого в соответствии со статьей 46 НК РФ, либо в качестве возражений на иск, предъявленный налоговым органом по правилам статьи 46 Кодекса.

Эта позиция подтверждена Определениями Конституционного Суда Российской Федерации от 24.12.2013 N 1988-О, от 20.04.2017 N 790-О.

Оценив представленные в материалы дела доказательства по правилам статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд приходит к выводу об отсутствии доказательств нарушения налоговым органом прав и законных интересов налогоплательщика в сфере предпринимательской или иной экономической деятельности, поскольку налоговым органом на Заявителя не возлагались какие-либо дополнительные обязанности в период продления сроков рассмотрения материалов проверки.

Аналогичная позиция поддержана в Определении Верховного Суда РФ от 12.10.2021 N 310-ЭС20-13620 по делу N А36-9733/2019.

Согласно части 2 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, принимает решение о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

На основании изложенных выше обстоятельств, суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что правомерным является доначисление предпринимателю налога на доходы физических лиц в размере 329.398 руб., налога на добавленную стоимость в размере 813.296 руб. 25 коп., и признал решение N 2 от 25.09.2020 незаконным в части превышающей доначисление суммы налогов в обозначенном размере.

Доводы, как налогового органа изложенные в апелляционной жалобе, так и предпринимателя в отзыве (просил изменить решение, убрав доначисления по контрагентам Павлов А.Н., Антонов Р.Н., Цюпак Д.М., Замаев В.Г., Хакимов А.А.) подлежат отклонению, по основаниям изложенным выше.

Выводы арбитражного суда первой инстанции соответствуют доказательствам, имеющимся в деле, установленным фактическим обстоятельствам дела и основаны на правильном применении норм права.

Сведений, опровергающих выводы суда, в апелляционной жалобе не содержится.

Нарушений процессуального закона, влекущих безусловную отмену обжалуемого судебного акта, не установлено. Оснований для отмены решения суда не имеется.

Расходы по уплате госпошлины за рассмотрение апелляционной жалобы в соответствии со статьей 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, статьей 333.21 Налогового кодекса Российской Федерации относятся на подателя апелляционной жалобы - заявителя по делу.

Настоящее постановление выполнено в форме электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью судьи, в связи с чем, направляется лицам, участвующим в деле, посредством его размещения на официальном сайте суда в сети "Интернет".

По ходатайству указанных лиц копии постановления на бумажном носителе могут быть направлены им в пятидневный срок со дня поступления соответствующего ходатайства заказным письмом с уведомлением о вручении или вручены им под расписку.

Руководствуясь ст. ст. 268 - 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный апелляционный суд

постановил:

Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 18 августа 2022 года по делу N А65-5201/2022 оставить без изменения, апелляционную жалобу - без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в двухмесячный срок в Арбитражный суд Поволжского округа через суд первой инстанции.

Председательствующий

А.Б.КОРНИЛОВ

Судьи

Е.Н.НЕКРАСОВА

О.П.СОРОКИНА