



АРБИТРАЖНЫЙ СУД ЗАПАДНО-СИБИРСКОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

г. Тюмень

Дело № А45-32471/2020

Резолютивная часть постановления объявлена 06 октября 2022 года

Постановление изготовлено в полном объеме 10 октября 2022 года

Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в составе:
председательствующего Буровой А.А.
судей Алексеевой Н.А.
Шабановой Г.А.

при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Нигматулиной А.Ю. с использованием средств видеоконференц-связи, системы веб-конференции информационной системы «Картотека арбитражных дел» (онлайн-заседания) рассмотрел кассационную жалобу акционерного общества «Негуснефть» на решение от 11.03.2022 Арбитражного суда Новосибирской области (судья Нахимович Е.А.) и постановление от 02.06.2022 Седьмого арбитражного апелляционного суда (судьи Зайцева О.О., Кривошеина С.В., Павлюк Т.В.) по делу № А45-32471/2020 по заявлению акционерного общества «Негуснефть» (628463, Ханты-Мансийский автономный округ-Югра, г. Радужный, Южная промышленная зона, ул. Индустриальная, стр. 60, ОГРН 1028601466310, ИНН 8609000900) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (630008, г. Новосибирск, ул. Кирова, д. 3 «Б», ОГРН 1045402551809, ИНН 5406300195) о признании недействительным решения от 16.06.2020 №8.

Третье лицо, не заявляющее самостоятельных требований относительно предмета спора, - общество с ограниченной ответственностью «Бинштоковский» (109316, г. Москва, вн.тер.г. муниципальный округ Нижегородский, ул. Талалихина, д.41, стр.26, эт. 2, пом. 228, ОГРН 5157746199056, ИНН 7722350751).

Путем использования систем видеоконференц-связи при содействии Арбитражного суда Новосибирской области (судья Кладова Л.А. до перерыва; судья Васютина О.М. после перерыва) в заседании участвовали представители Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 – Цикория Р.А. по доверенности от 10.01.2022, Айгустова Ю.В. по доверенности от 10.01.2022 (до перерыва).

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «НЕГУСНЕФТЬ» - Бабанов Э.В. по доверенности от 01.08.2022;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 - Ермолаева О.И. по доверенности от 27.12.2021 (в онлайн-режиме посредством использования информационной системы «Картотека арбитражных дел»).

С у д у с т а н о в и л :

акционерное общество «НЕГУСНЕФТЬ» (далее – заявитель, Общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (далее – Инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 16.06.2020 № 8 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К участию в деле, в качестве третьего лиц, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено общество с ограниченной ответственностью «Бинштоковский» (далее – ООО «Бинштоковский»).

Решением от 11.03.2022 Арбитражного суда Новосибирской области, оставленным без изменения постановлением от 02.06.2022 Седьмого арбитражного апелляционного суда, в удовлетворении заявленного требования отказано.

В кассационной жалобе Общество, ссылаясь на нарушение судами норм материального и процессуального права, просит решение и постановление отменить и принять по делу новый судебный акт об удовлетворении заявленного требования.

Инспекция возражает против доводов жалобы согласно отзыву.

В соответствии с частью 1 статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) арбитражный суд кассационной инстанции проверяет законность решений, постановлений, принятых арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, устанавливая правильность применения норм материального права и норм процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемого судебного акта и исходя из доводов, содержащихся в кассационной жалобе, и возражениях относительно жалобы, если иное не предусмотрено АПК РФ.

Как следует из материалов дела, Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка представленной Обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) за 2 квартал 2019 года, по результатам которой принято решение от 16.06.2020 № 8 о привлечении заявителя к ответственности за совершение налогового правонарушения по пунктам 1, 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в виде штрафа в размере 66 842 284,59 руб.

Данным решение Обществу также доначислен НДС за 2 квартал 2019 года в размере 167 184 593,94 руб., начислены пени в размере 19 480 720,41 руб.

Решением Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 2 от 01.09.2020 № 18-11/13109@ апелляционная жалоба Общества на решение налогового органа оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с решением налогового органа, Общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужили выводы налогового органа об умышленном занижении Обществом подлежащего уплате в бюджет налога в результате включения в налоговые вычеты НДС на основании авансовых счетов-фактур по хозяйственным операциям с ООО «Бинштоковский», входящим, как и Общество, в одну группу лиц, подконтрольных единому центру принятия решений - акционерному обществу «Русь-Ойл» (далее - АО «Русь-Ойл»), без осуществления реальных хозяйственных операций со спорным контрагентом посредством формального соблюдения условий для возникновения права на налоговый вычет по НДС.

Кроме того, Инспекцией установлено неправомерное предъявление к вычету НДС в сумме 157 766,94 руб. по счету-фактуре от 18.05.2019 № 199, выставленному обществом с ограниченной ответственностью «Провидер», в связи с технической ошибкой.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования в указанной части, арбитражные суды первой и апелляционной инстанций, руководствуясь положениями статей 54.1, 169, 171, 172 НК РФ, статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон № 402-ФЗ), с учетом разъяснений Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенных в постановлении от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление № 53), во взаимосвязи с представленными в материалы дела доказательствами, пришли к выводу об отсутствии документального подтверждения обоснованности заявленных Обществом вычетов по НДС.

Суд кассационной инстанции, проанализировав доводы кассационной жалобы (дополнений к ней), отзыва на нее, проверив правильность применения судами норм материального и процессуального права, приходит к следующим выводам.

Положения статей 169, 171, 172 НК РФ, статьи 9 Закона № 402-ФЗ в их взаимосвязи указывают на то, что основанием для вычета по НДС является совокупность наступивших обстоятельств: приобретение налогоплательщиком товара (работ, услуг) для использования в облагаемых операциях, отражение их в документах учета у налогоплательщика-покупателя и наличие надлежащим образом оформленного счета-фактуры.

В соответствии с правовой позицией, изложенной в пункте 1 Постановления № 53, представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Обязанность подтверждать правомерность и обоснованность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике - покупателе товаров (работ, услуг), поскольку именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщиками (пункт 3 определения Конституционного Суда Российской Федерации от 15.02.2005 № 93-О).

В соответствии с пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ одним из условий получения налоговой выгоды является исполнение обязательства по соответствующей сделке надлежащим субъектом - лицом, заключившим договор с налогоплательщиком, либо лицом, на которое обязанность исполнения обязательства переведена (возложена) в силу договора или закона.

Таким образом, для применения вычетов по НДС необходимо, чтобы сделки носили реальный характер, а документы содержали достоверную информацию об участниках и условиях хозяйственных операций.

Само по себе представление налогоплательщиком в налоговый орган надлежащим образом оформленных документов в целях получения налоговой выгоды не является основанием для ее получения, если налоговым органом будут установлены обстоятельства и представлена совокупность доказательств, свидетельствующих об отсутствии реальных хозяйственных операций.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 20.02.2001 № 3-П и в определениях от 25.07.2001 № 138-О, от 08.04.2004 № 168-О, № 169-О, право на возмещение НДС из бюджета предоставлено добросовестным налогоплательщикам для компенсации реально понесенных ими затрат по уплате налога поставщикам товаров (работ, услуг). Налогоплательщик, использующий указанное право в противоречии с его назначением, то есть злоупотребляющий им, не может рассчитывать на такую же судебную защиту этого права, как добросовестный налогоплательщик. В налоговых правоотношениях недопустима фикция, которая позволяла бы недобросовестным налогоплательщикам с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, и искусственной юридической конструкции создавать ситуацию формального наличия права на получение налоговых выгод путем представления документов, оформляющих номинальное движение и реализацию товара (работ, услуг).

Судами установлено, что в проверяемом периоде Обществом (покупатель) был заключен с ООО «Бинштоковский» договор поставки от 11.09.2018 № БН/НН1109, по условиям которого контрагент обязан передать в собственность Общества товарно-материальные ценности, наименование, количество и объем которых согласованы в спецификациях. Спецификациями к договору поставок также установлено, что цена товара указана с учетом хранения и доставки товара поставщиками.

Договором поставки предусмотрено условие об авансировании от 10 % до 100 %, с учетом НДС, от общих сумм поставок, указанных в спецификациях к договорам. Товар передается покупателю на складе поставщиков по товарной накладной формы ТОРГ-12, при этом поставщик хранит товары на складе до получения письменного распоряжения от Общества на отгрузку по указанному в заявке адресу.

В подтверждение обоснованности заявленных вычетов по НДС Обществом представлены, в том числе договор, спецификации к договору, авансовые счета-фактуры.

Проанализировав представленные в материалы дела доказательства, доводы и возражения участвующих в деле лиц, арбитражные суды пришли к выводу о том, что представленные Обществом на проверку документы содержат недостоверные сведения и не могут быть приняты в качестве надлежаще оформленных документов.

Так, судами установлено, что в представленных авансовых счетах-фактурах, выставленных спорным контрагентом, в нарушение подпункта 4 пункта 5.1 статьи 169 НК РФ отсутствует указание наименования поставляемых товаров.

Представленные спецификации к договору поставок содержат условия об авансировании поставок товаров со значительной отсрочкой их поставки и при отсутствии условий о какой-либо компенсации за пользование денежными средствами, гарантий исполнения обязательств по договорам со стороны спорного поставщика и расчетов по хранению товара.

Согласно представленным спецификациям поставка товара должна осуществляется в следующие сроки: 16.09.2019, 27.09.2019, 25.10.2019, 31.12.2019 (спецификации № № 36, 38-40).

Из анализа налоговой отчетности следует, что вычеты с произведенной Обществом оплаты в счет предстоящих поставок по договору с ООО «Бинштоковский» в последующих периодах не восстановлены.

В ходе проведения осмотра складских помещений Общества фактов наличия товарно-материальных ценностей, поименованных в оформленных по взаимоотношениям с ООО «Бинштоковский» спецификациях, не установлено.

Заявки на отгрузку товаров, документы, подтверждающие транспортировку товара от поставщика к покупателю, информация о транспортных средствах, осуществлявших транспортировку, заявителем в ходе проверки не представлены.

Таким образом, как верно отмечено судами, договорные отношения в рамках спорного договора поставки были совершены без намерения их реального исполнения; фактическое поведение сторон спорной сделки не свидетельствует о наличии цели создать какие-либо правовые последствия их совершения (с учетом авансовых платежей), что подтверждается отсутствием в течение длительного времени каких-либо действий, предпринятых сторонами и направленных на разрешение ситуации, связанной с исполнением обязательств по поставке товара.

Признавая правомерным доначисление налоговым органом НДС по сделке с ООО «Бинштоковский», суды обеих инстанций поддержали выводы налогового органа о недоказанности Обществом исполнения заявленным контрагентом обязательств по спорным сделкам.

Так, судами принято во внимание, что ООО «Бинштоковский» не обладает необходимыми материальными и иными ресурсами, в том числе у него отсутствуют складские помещения для хранения товарно-материальных ценностей; организация по месту регистрации не находится.

Генеральный директор ООО «Бинштоковский» Визгалин Дмитрий Евгеньевич

по повесткам налогового органа на допрос не являлся.

У общества имеется значительная задолженность по уплате налога на доходы физических лиц, страховых взносов.

Денежные средства, полученные контрагентом от Общества, в тот же день либо на следующий день перечислялись в адрес организаций, аккумулирующих денежные средства, которые, в свою очередь, осуществляют последующие платежи в адрес иностранных организаций (выдача займов, возврат займов, покупка векселей и т.д.), платежи в кредитные организации (Банки) на покупку валюты, оплату в пользу и за третьих лиц (платежи, не связанные с покупкой товаров, в том числе погашение кредитных обязательств) и т.д.

Платежи, осуществленные Обществом в рамках выплаты 100 % авансов за поставку товаров, не направлены на приобретение спорных товаров, необходимых заявителю для деятельности нефтегазовой отрасли, что в свою очередь свидетельствует о том, что платежи носят транзитный характер и не сопряжены с реальными правоотношениями, возникшими в рамках заключенных договоров поставок.

Обстоятельства движения денежных средств, вопреки доводам заявителя, в рассматриваемом случае не характерны для обычной хозяйственной жизни коммерческих организаций, поскольку анализ их дальнейшего движения не свидетельствует о фактах закупки товаров ни спорным поставщиком, ни его контрагентами по цепочке дальнейших расходных операций.

Документальное подтверждение реального перечисления наличных денежных средств ООО «Бинштоковский» за аренду транспортных средств, складских помещений, закупку товара и т.д. Обществом в материалы судебного дела не представлено.

Спорный контрагент не является производителем товаров, поставляемых в адрес Общества. Запасы, соответствующие объемам поставки товаров в адрес заявителя, отсутствуют, что подтверждается бухгалтерскими балансами.

При этом налоговым органом установлено наличие реальных поставщиков товаров (ОАО «Котласский Химический Завод» и АО «Научноисследовательский институт нефтепромышленной химии») в адрес Общества. При сопоставлении документов по взаимоотношениям с реальными поставщиками и со спорным контрагентом установлено, что условия договоров с ОАО «Котласский Химический Завод» и АО «Научно-исследовательский институт нефтепромышленной химии» позволяют в отличие от условий договора с ООО «Бинштоковский» минимизировать риски Общества (покупателя), вытекающие из финансово-хозяйственных правоотношений, поскольку содержат механизмы, позволяющие контролировать исполнение поставщиками своих обязанностей.

Из анализа ответов государственных органов (в том числе Северо–Уральского Управления Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору (Ростехнадзор), Департамента по недропользованию по Уральскому Федеральному округу (Уралнедра), Управления Федеральной службы государственной статистики по Тюменской области), нефтяных компаний следует, что объемы закупаемой химической продукции у реальных поставщиков достаточны для ведения финансово-

хозяйственной деятельности Общества, в связи с чем закупка товаров, заявленных в спецификациях со спорным контрагентом, экономически не обоснована.

Доказательств того, что для осуществления деятельности в области нефтедобычи, а также в соответствии с технической документацией разработки Варынского месторождения Обществу необходимы иные объемы и номенклатура нефтехимии, заявителем не представлено. Напротив, согласно показаниям сотрудников Общества Волковой А.Г., Золкиной В.А. с 2016 года в связи с высокими затратами и тяжелым положением предприятия закупаются только те товарно-материальные ценности, которые необходимы в работе.

Кроме того, суды, оценив в порядке статьи 71 АПК РФ представленные в материалы дела доказательства в совокупности с обстоятельствами, установленными налоговым органом относительно собственников, учредителей, руководителей и органов управления организаций, входящих в группу лиц, подконтрольных АО «Русь-Ойл», поддержали вывод Инспекции о юридической, экономической, служебной и иной подконтрольности Общества и его контрагента единому центру принятия решений - АО «Русь-Ойл», позволившей произвести согласованные действия по применению схемы уклонения от налогообложения.

Так, судами принято во внимание, что фактическими владельцами нефтяных компаний «Дулисьма», «Иреляхнефть», «Хортица», «Негуснефть», «Развитие Санкт-Петербурга», «Полярное сияние», «Матюшкинская вертикаль» являлись Алексей и Юрий Хотины, управляющей компанией - АО «Русь Ойл», что, в том числе подтверждается судебными актами по делам № А75-12928/2017, № А40-61943/18, № А40-109017/18, № А47-12729/2017, № А40-83941/18 и др.

В рамках названных дел судами отказано во включении в реестр требований кредиторов задолженности Общества и его контрагентов (ООО «Провидер», ООО «Дримнефть», ООО «Энерготоргинвест», ООО «Тайфун», ООО «Бурснаб» и др.), подконтрольных АО «Русь-Ойл», в связи с тем, что группой лиц, подконтрольных АО «Русь-Ойл», создана искусственная кредиторская задолженность в ущерб интересам реальных кредиторов организаций, признанных несостоятельными (банкротами), путем формирования фиктивного документооборота взаимозависимыми и подконтрольными лицами без фактического исполнения обязательств по заключенным договорам.

Обособленное подразделение Общества фактически расположено по адресу: г. Москва, ул. Золоторожский Вал, 32, строение 6 (БЦ «Ау-Рум»), который также является юридическим адресом компании АО «Русь-Ойл», ООО «УК СДС Консалт», Московский офис компании Exillon Energy plc, что следует из ответа прокуратуры г. Радужный.

Налоговая и бухгалтерская отчетность Общества, ООО «Бинштоковский» и контрагентов последующих уровней по «цепочке» ведется консалтинговой компанией ООО УК «СДС Консалт», подконтрольной АО «Русь-Ойл».

Названные организации используют идентичные IP-адреса для представления бухгалтерской и налоговой отчетности, общие доменные имена, идентичные номера телефонов и адреса электронной почты, принадлежащие АО «Русь-Ойл», документы заверяются одним нотариусом, представительство по доверенностям осуществляется

одними и теми же лицами, в полномочия которых входит право распоряжаться денежными средствами на счетах в банках.

Из анализа справок по форме 2-НДФЛ следует, что часть сотрудников Общества, ООО «Бинштоковский», контрагентов второго и последующих уровней получали доходы в различные периоды времени в АО «Русь-Ойл» и подконтрольных организациях.

Допрошенные в качестве свидетелей сотрудники заявителя Чеснокова Н.И., Золкина В.А., Ишмуратов И.Ф., Куликов Р.А., Шевчук О.И., Ишмуратова Е.В. показали, что деятельность Общества полностью контролировалась АО «Русь-Ойл», в том числе вопросы закупки товара, выбор контрагентов, которые в большинстве случаев являлись подконтрольными организациями АО «Русь-Ойл», заключение договоров с такими контрагентами на крупные суммы проходило в г. Москве, без согласования с профильными (производственными) отделами, бухгалтерией, финансовым и юридическим отделами головного офиса Общества в г. Радужном.

Аффилированность, подконтрольность, взаимозависимость заявителя со спорным контрагентом, АО «Русь-Ойл» подтверждаются совокупностью собранных доказательств (показаниями свидетелей, выписками по расчетным счетам, регистрационными делами, первичными документами, информационными ресурсами компетентных органов, документами налоговой отчетности). Оспаривая указанные выводы судов, Общество каких-либо доказательств, отвечающих требованиям статей 67, 68 АПК РФ, не представляет.

Принимая судебные акты, суды также учли, что источник возмещения НДС не сформирован, организации, участвовавшие в цепочке формирования налогового вычета, не исчислили и не уплатили в бюджет НДС с операций, следовательно, бюджету причинен ущерб в виде неуплаты НДС в сопоставимом размере с доначислениями по результатам выездной налоговой проверки.

С учетом изложенного суды пришли к правильному выводу об отсутствии в бюджете сформированного источника для предоставления налоговых вычетов по НДС, создании Обществом формального документооборота по взаимоотношениям с заявленным контрагентом (в отсутствие реальных отношений поставки) с целью занижения НДС к уплате путем неправомерного предъявления к вычету сумм НДС с предварительной оплаты, необходимость в которых отсутствовала и которые фактически не были переданы ему заявленными контрагентами.

Доводы Общества относительно реальности спорных хозяйственных операций, правоспособности заявленного Обществом контрагента, его взаимозависимости с заявителем были предметом рассмотрения судов и получили надлежащую правовую оценку. Полномочиями по переоценке доказательств и фактических обстоятельств спора, установленных судами первой и апелляционной инстанций, суд кассационной инстанции в силу положений главы 35 АПК РФ не наделен.

Доводы заявителя о недопустимости отдельных доказательств, представленных Инспекцией (письма Институтом нефтяной промышленности акционерного общества «НижневартовскНИПИнефть», информация с иностранного сайта Orbis) подлежат отклонению, поскольку данные доказательства налогового органа отвечают требованиям

НК РФ и статьи 68 АПК РФ.

Изложенные в кассационной жалобе обстоятельства (в том числе относительно соответствия заключенных между Обществом и спорным контрагентом требованиям гражданского законодательства, согласовании сторонами всех существенных условий, наличия экономической обоснованности в заключении спорных сделок) не опровергают выводы судов о создании заявителем «схемы» по выводу (легализации) денежных средств, высвобождаемых в результате неправомерного применения налоговых вычетов с использованием аффилированных организаций, с целью неуплаты налогов в бюджет Российской Федерации, поскольку указанные выводы сделаны судами в порядке статьи 71 АПК РФ не на основании отдельно установленных фактов, а по результатам исследования доказательств в их совокупности.

Отклоняя довод заявителя о том, что при определении налоговых обязательств налоговый орган, исключая вычеты по авансовым счетам-фактурам, должен бы также исключить суммы НДС от реализации, отраженной в налоговой декларации за 2 квартал 2019 года по иным сделкам, суд первой инстанции исходил из того, что в ходе проверки налоговым органом вычеты по НДС от реализации за 2 квартал 2019 года не корректировались, претензии Инспекцией предъявлялись только к вычетам по НДС в части уплаченных Обществом в адрес спорного контрагента авансовых платежей, не восстановленным и в бюджет не уплаченным.

Выводы суда в указанной части являются верными, а доводы кассационной жалобы Общества - необоснованными и подлежащими отклонению.

Между тем суд округа считает заслуживающими внимание доводы Общества о необходимости корректировки его налоговых обязательств с учетом отраженных в налоговой декларации по НДС за 2 квартал 2019 года хозяйственных операций как по вычету с предварительной оплаты, так и по восстановлению НДС в связи с возвратом авансов его контрагентами, отношения с которыми признаны Инспекцией нереальными при проведении выездной налоговой проверки за предыдущие периоды, а вычеты по НДС (в том числе вычеты с авансов, восстановленные Обществом в 2 квартале 2019 года) исключены из налоговой базы.

По смыслу положений главы 21 НК РФ объем налоговых обязательств плательщика НДС перед бюджетом за конкретный налоговый период определяется с учетом: налоговой базы (выручки от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, являющихся объектом налогообложения), налоговых вычетов, а также сумм НДС, ранее принятых к вычетам и восстановленных при наличии предусмотренных законом оснований. Все перечисленные составляющие, а не только вычеты по НДС, в совокупности формирующие сумму подлежащего уплате (возмещению) НДС, отражаются в налоговой декларации за конкретный налоговый период.

По смыслу статьи 88 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки и вынесении решения по ее итогам налоговый орган не должен ограничиваться исключительно проверкой обоснованности применения указанных в декларации налоговых вычетов по НДС, а обязан проверить правильность всех сведений, отраженных

в проверяемой декларации, на основании всех документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, в том числе и обоснованность восстановления ранее принятых к вычетам сумм НДС по декларации.

По итогам проверки Инспекцией должны быть определены реальные налоговые обязательства налогоплательщика за конкретный налоговый период применительно к сведениям, указанным в декларации.

Праву налогового органа на корректировку налоговых обязательств плательщика в сторону увеличения в связи с отказом в применении налогового вычета по НДС корреспондирует обязанность корректировки его налоговых обязательств в сторону уменьшения в случае необоснованного восстановления ранее принятого к вычету НДС при отсутствии оснований для такого восстановления.

Размер исчисленной налоговым органом суммы налога должен соответствовать реальному объему неисполненной обязанности налогоплательщика перед бюджетом с учетом не только выявленных обстоятельств, свидетельствующих о занижении налоговых обязательств в связи с необоснованным заявлением налоговых вычетов, но и обстоятельств, свидетельствующих о завышении плательщиками показателей, увеличивающих сумму подлежащего уплате НДС, в числе которых восстановление НДС, ранее принятого к вычету.

Неуплата налога (наличие недоимки в бюджете) в силу положений статей 11, 75, 122 НК РФ является необходимым условием для начисления пени и налоговой санкции.

Пунктом 8.1 статьи 88 НК РФ установлено, что при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС, налоговому органу предоставлено право истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к таким операциям независимо от того, заявлен НДС по такой декларации в возмещению или к уплате.

Восстановление НДС, ранее принятого к вычету, происходит при наличии обстоятельств, свидетельствующих об утрате налогоплательщиком права на вычет, перечень которых определен подпунктом 3 пункта 3 статьи 170 НК РФ.

Принятый к вычету с аванса НДС, в частности, подлежит восстановлению в случае возврата аванса в том налоговом периоде, в котором предоплата была возвращена продавцом (подпункт 3 пункта 3 статьи 170 НК РФ).

Применение норм и правил законодательства о налогах и сборах в отношении хозяйственных операций должно основываться на установлении действительно имевших место хозяйственных отношений, основанных на их гражданско-правовом регулировании.

Таким образом, обоснованность восстановления НДС по декларации за 2 квартал 2019 года наряду с обоснованностью применения налоговых вычетов по НДС входит в предмет камеральной проверки.

В отсутствие контроля в указанной части со стороны налогового органа судам в целях установления действительного объема неисполненных налоговых обязательств

налогоплательщика, размера его недоимки следовало включить данный вопрос в предмет исследования по настоящему делу, проверив обоснованность восстановления НДС в целях определения реального размера недоимки.

Как следует из материалов дела и налоговым органом не оспаривается, во 2 квартале 2019 года Обществом, в том числе восстановлен НДС по авансовым счетам-фактурам, выставленным ООО «Провидер», в общем размере 15 503 075 руб., а также по авансовым счетам-фактурам, выставленным обществом с ограниченной ответственностью «Дримнефть»; сделки с данными контрагентами признаны Инспекцией нереальными при проведении выездной налоговой проверки за предыдущие периоды, в связи с чем вычеты по НДС с уплаченных ранее авансов исключены Инспекцией при исчислении налогов.

В рассматриваемом случае доначисление заявителю НДС без учета сумм восстановленного налога в 2 квартале 2019 года приведет к двойному начислению НДС на одну и ту же сумму аванса, в связи с чем судам в целях исключения двойного налогообложения следовало сопоставить хозяйственные операции, по которым Обществом произведено восстановление НДС в спорном периоде, с теми хозяйственными операциями, вычеты по которым признаны незаконными и исключены Инспекцией при проведении выездной налоговой проверки предыдущих периодов (в периоды выплаты авансов), с учетом того, что отказ налогового органа в принятии вычетов с авансовых платежей по НДС в период их выплаты исключает и обязанность Общества по восстановлению НДС в случае возврата авансов в тех суммах, которые исключены из вычетов.

Право Общества на самостоятельную корректировку своих налоговых обязательств посредством представления уточненной налоговой декларации по НДС без учета восстановленного НДС в пределах трехлетнего срока, на которое ссылается Инспекция в обоснование своей позиции по делу, не приведет к восстановлению нарушенных прав заявителя в соответствующей части, поскольку не позволит скорректировать (уменьшить) начисленные по решению налогового органа суммы пени и налоговых санкций.

Поскольку судами первой и апелляционной инстанций не в полном объеме установлены фактические обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения спора (определения размера недоимки, пени, санкции), а у суда кассационной инстанции отсутствуют полномочия по самостоятельному сбору доказательств, установлению и оценке обстоятельств по делу (статьи 284, 286 АПК РФ, пункт 32 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 № 13 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде кассационной инстанции»), обжалуемые судебные акты подлежат отмене на основании пункта 3 части 1 статьи 287, части 1 статьи 288 АПК РФ с направлением дела на новое рассмотрение в арбитражный суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду первой инстанции следует установить

перечисленные выше обстоятельства, входящие в предмет доказывания, оценить представленные доказательства в их совокупности и взаимосвязи, после чего принять законный и обоснованный судебный акт в соответствии с нормами материального права, регулируемыми спорные отношения, распределить судебные расходы за рассмотрение апелляционной и кассационной жалобы по итогам рассмотрения спора.

Учитывая изложенное, руководствуясь пунктом 3 части 1 статьи 287, частью 1 статьи 288, статьей 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Западно-Сибирского округа

п о с т а н о в и л :

решение от 11.03.2022 Арбитражного суда Новосибирской области и постановление от 02.06.2022 Седьмого арбитражного апелляционного суда по делу № А45-32471/2020 отменить. Направить дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд Новосибирской области.

Постановление может быть обжаловано в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

А.А. Бурова

Судьи

Н.А. Алексеева

Г.А. Шабанова