

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-КАВКАЗСКОГО ОКРУГА****ПОСТАНОВЛЕНИЕ****от 26 февраля 2021 г. по делу N А32-48817/2018**

Резолютивная часть постановления объявлена 25 февраля 2021 года.

Постановление в полном объеме изготовлено 26 февраля 2021 года.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа в составе председательствующего Драбо Т.Н., судей Воловик Л.Н. и Посаженикова М.В., при участии в судебном заседании от заявителя - общества с ограниченной ответственностью "ХимПром" (ИНН 6166151189, ОГРН 1146196011422) - Кунаевой И.В. (доверенность от 25.11.2019), от заинтересованного лица - Инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по г. Краснодару (ИНН 2310023604, ОГРН 1042305724405) - Баландиной М.А. (доверенность от 23.01.2019) и Васильченко Т.В. (доверенность от 13.03.2020), от третьего лица - Управления Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю (ИНН 2308022804, ОГРН 1042305724108) - Баландиной М.А. (доверенность от 19.03.2019), в отсутствие третьих лиц - Управления Федеральной налоговой службы по Ростовской области (ИНН 6163041269, ОГРН 1046163900001) и Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 24 по Ростовской области (ИНН 6162500008, ОГРН 1096162000571), надлежаще извещенных о времени и месте судебного заседания, в том числе путем размещения информации на официальном сайте арбитражного суда в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, рассмотрев кассационные жалобы Инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по городу Краснодару и общества с ограниченной ответственностью "ХимПром" на решение Арбитражного суда Краснодарского края от 09.07.2020 [постановление](#) Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.11.2020 по делу N А32-48817/2018, установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью "ХимПром" (далее - общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по г. Краснодару (далее - инспекция N 2) от 24.01.2018 N 14-17/1 в части начисления 10 243 140 рублей 90 копеек НДС, соответствующей пени, 5 763 024 рублей штрафа по [статье 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации в виде и 4 860 800 рублей штрафа по [статье 126](#) Кодекса (уточненные требования в порядке [статьи 49](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

В соответствии со [статьей 51](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, к участию в деле привлечены Управление Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю (далее - управление по Краснодарскому краю), Управление Федеральной налоговой службы по Ростовской области (управление по Ростовской области) и Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы N 24 по Ростовской области (далее - инспекция N 24).

Решением суда от 09.07.2020 признано недействительным решение инспекции N 2 от 24.01.2018 N 14-17/1 в части начисления 1 071 623 рублей 62 копеек НДС, соответствующей пени и 214 325 рублей штрафа по [статье 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации. В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано; с инспекции N 2 в пользу общества взыскано 23 тыс. рублей судебных расходов по государственной пошлине и судебной экспертизе. Судебный акт мотивирован тем, что при начислении 1 071 623 рублей 62 копеек НДС инспекцией N 2 допущена арифметическая ошибка, соответственно, неправомерно начисление пени и штрафа от этой суммы налога. В остальной части налоговые органы доказали неправомерность "двойного" возмещения обществом НДС и, соответственно, законность оспариваемого решения инспекции N 2 в части начисления соответствующей пени и штрафа по [статье 122](#) Кодекса, а также штрафа по [статье 126](#) Кодекса.

[Постановлением](#) апелляционной инстанции от 23.11.2020 решение суда от 09.07.2020 отменено в части и признано недействительным оспариваемое решение инспекции N 2 в части привлечения общества к ответственности в виде 4 860 800 рублей штрафа по [статье 126](#) Налогового кодекса Российской Федерации на том основании, что выездная налоговая проверка производилась по месту нахождения общества, в полном объеме предоставившего доступ налоговых органов к первичной документации, в т.ч. к программе 1С, что исключает возможность непредставления налогоплательщиком

налоговому органу документов на проверку. В остальной части решение суда оставлено без изменения как принятое при правильном применении норм права к установленным по делу обстоятельствам.

В Арбитражный суд Северо-Кавказского округа обратилось общество с кассационной жалобой, просит решение суда и [постановление](#) апелляционной инстанции отменить в части отказа в признании недействительным оспариваемого решения инспекции N 2 в части начисления 9 171 517 рублей 28 копеек НДС, соответствующих пени и 5 763 024 рублей штрафа по [статье 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации, и принять новый судебный акт об удовлетворении требований общества в полном объеме. По мнению подателя жалобы, суды не учли, что указанные в судебных актах счета-фактуры на общую сумму 13 717 856 рублей 78 копеек отражены в книгах продаж за II - III кварталы 2015 года; инспекция N 2 истребовала у общества документы, не относящиеся к проверяемому периоду; общество в полном объеме представило документы, необходимые для определения налоговой базы и действительных налоговых обязательств. Отказав обществу в применении налоговых вычетов по представленным обществом документам, в т.ч. по счетам-фактурам, инспекция N 2 фактически произвела двойное налогообложение НДС одних и тех же операций, без учета того, что НДС уплачен в момент получения авансового платежа и повторно уплачен при отгрузке товаров. Суды не рассмотрели ходатайство общества о снижении штрафных санкций в соответствии со [статьями 112](#) и [114](#) Налогового кодекса Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу общества инспекция N 2 просит судебные акты в части отказа обществу в удовлетворении требований оставить без изменения как законные и обоснованные, а кассационную жалобу общества - без удовлетворения.

В нарушение [статьи 279](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации управление по Краснодарскому краю, управление по Ростовской области, инспекция N 24 не представили в суд отзывы на кассационную жалобу общества.

В Арбитражный суд Северо-Кавказского округа обратилась инспекция N 2 с кассационной жалобой, просит [постановление](#) апелляционной инстанции отменить, решение суда оставить в силе. По мнению подателя жалобы, вывод суда апелляционной инстанции о полноте представленных инспекции N 2 сведений о финансово-хозяйственной деятельности основан на предположениях общества и необоснованно принят судом апелляционной инстанции. Суд не учел, что общество подтвердило непредставление по требованию инспекции N 2 полного пакета документов, в т.ч. оборотно-сальдовых ведомостей. Отказ налогоплательщика в предоставлении налоговому органу оборотно-сальдовых ведомостей влечет ответственность по [статье 126](#) Налогового кодекса Российской Федерации. Положения [статьи 126](#) Кодекса не ставят привлечение налогоплательщика к ответственности в зависимости от места проведения проверки и наличия доступа налогового органа к каким-либо документам, поскольку факт сокрытия документов не исключен, однако суд апелляционной инстанции фактически освободил общество от ответственности за совершение налогового правонарушения, квалифицируемого по [статье 126](#) Кодекса, в отсутствие на то законных оснований.

В отзыве на кассационную жалобу инспекции N 2 общество просит кассационную жалобу инспекции N 2 оставить без удовлетворения.

В нарушение [статьи 279](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации управление по Краснодарскому краю, управление по Ростовской области, инспекция N 24 не представили в суд отзывы на кассационную жалобу инспекции N 2.

В судебном заседании представители лиц, участвующих в деле, поддержали доводы кассационной жалобы и отзыва.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа, изучив материалы дела, проверив законность судебных актов, оценив доводы кассационных жалоб и отзывов, заслушав представителей участвующих в деле лиц, считает, что решение суда и [постановление](#) апелляционной инстанции надлежит отменить в части отказа обществу в удовлетворении заявления о признании недействительным оспариваемого решения инспекции N 2 в части привлечения общества к налоговой ответственности по [статье 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации и в отмененной части направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Как видно из материалов дела, инспекция N 2 провела выездную налоговую проверку общества по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах с 28.11.2014 по 30.09.2016, по результатам которой составила акт от 16.10.2017 N 14-16/75 и приняла решение от 24.01.2018 N 14-17/1 о привлечении общества к ответственности по [статье 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации в виде 5 863 024 рублей штрафа, по [статье 126](#) Кодекса - в виде 4 860 800 рублей штрафа, начислении 29 315 120 рублей НДС, 7 039 684 рублей пени.

Решением управления по Краснодарскому краю от 03.05.2018 N 24-12-591 апелляционная жалоба общества на решение инспекции N 2 от 24.01.2018 N 14-17/1 оставлена без удовлетворения.

В соответствии со [статьями 137](#) и [138](#) Налогового кодекса Российской Федерации общество обжаловало решение инспекции N 2 в арбитражный суд.

К установленным по делу обстоятельствам суды правильно применили [статьи 153, 154, 167, 169, 171, 172](#) Налогового кодекса Российской Федерации, [постановление](#) Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" и сделали верный вывод о том, что налогоплательщик имеет право на применение налогового вычета сумм НДС, исчисленных с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет поставки товаров (работ, услуг), только после отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг) на основании счетов-фактур, оформленных на отгрузку товаров (выполнение работ, оказание услуг), в счет которых поступила оплата (частичная оплата) с указанием номера платежно-расчетного документа, по которому такая оплата поступила.

Суды верно указали, что вычет НДС, исчисленный с суммы частичной оплаты, необходимо осуществлять в том налоговом периоде, в котором у налогоплательщика выполнены соответствующие условия, предусмотренные [статьями 171](#) и [172](#) Налогового кодекса Российской Федерации. Применение налоговых вычетов по НДС является правом налогоплательщика, носит заявительный характер посредством их декларирования в подаваемых в налоговый орган налоговых декларациях и может быть реализовано только при соблюдении установленных в [главой 21](#) Кодекса условий, тогда как исчисление и уплата налогов, в том числе и НДС, является обязанностью налогоплательщика.

Суды установили, что основанием для принятия оспариваемого решения послужил вывод инспекции N 2 о нарушении обществом [пункта 8 статьи 171](#) и [пункта 6 статьи 172](#) Налогового кодекса Российской Федерации, а именно: в проверяемом периоде общество дважды приняло к вычету НДС, исчисленный ранее с сумм оплаты, частичной оплаты, полученной в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Суды указали, что при проверке правильности исчисления НДС с сумм оплаты (частичной оплаты), подлежащих вычету, с даты отгрузки соответствующих товаров (работ, услуг) по строке 200 налоговых деклараций по НДС за III, IV кварталы 2015 года, I, III кварталы 2016 года инспекция N 2 установила, что в проверяемом периоде общество дважды приняло к вычету НДС, исчисленный ранее с сумм оплаты и частичной оплаты. При этом из анализа книг покупок за соответствующие налоговые периоды и расчетных счетов контрагентов-покупателей общества следует, что спорные счета-фактуры приняты к учету покупателями однократно.

Суды учли, что большая часть указанных обществом счетов-фактур по авансовым платежам (по перечню) отражены в книге продаж соответствующих налоговых периодов и в ходе выездной налоговой проверки приняты инспекцией N 2; часть указанных обществом счетов-фактур на общую сумму 13 717 856 рублей 78 копеек НДС либо не заявлены обществом в книгах продаж и книгах покупок соответствующих налоговых периодов, либо не соответствуют по суммам, а также номерам и датам счетов-фактур.

В совокупности с представленными в материалы дела доказательствами (177 томов дела) суды в т.ч. оценили заключение экспертного учреждения "Донэкспертиза" Союза Торгово-промышленной Палаты Ростовской области от 25.11.20109 N 0480600763 (далее - экспертное заключение).

Суды отметили, что согласно экспертному заключению сумма авансов (оплат/предварительных оплат), подлежащих вычету с даты реализации товаров (работ, услуг), указанная в предоставленной обществом книге покупок за III квартал 2016 года, составила 49 104 758 рублей, при этом НДС, подлежащий зачету в III квартале 2016 года, в соответствии со строкой 190 налоговой декларации по НДС

и книгой покупок составляет 43 493 030 рублей 62 копейки. Вместе с тем, в экспертном заключении отражено неоднократное (дважды) заявление обществом налоговых вычетов по ранее начисленным авансам по НДС за III квартал 2015 года в размере 22 404 446 рублей (разница с оспариваемым решением инспекции N 2 составляет 1 275 221 рубль) и за IV квартал 2015 года - в размере 219 035 рублей (разница с оспариваемым решением инспекции N 2 составляет 239 294 рублей).

Суды также учли, что в экспертное заключение не включены "задвоенные" счета-фактуры, отраженные в оспариваемом решении инспекции N 2, а именно: счета-фактуры от 16.03.2015 N 279, от 18.03.2015 N 295, от 22.05.2015 N 803, от 05.06.2015 N 913, от 08.06.2015 N 922, от 16.06.2015 N 975, 982 и 989, от 17.06.2015 N 993, от 18.06.2015 N 1004, от 19.06.2015 N 1011, от 24.06.2015 N 1040, от 25.06.2015 N 1054 и 1058, от 29.06.2015 N 1066. В экспертном заключении указан "задвоенный" счет-фактура от 27.02.2015 N 181, по которому НДС отражен в книге продаж за II квартал 2015 год и составляет 128 918 рублей 94 копейки. Фактически во II квартале 2015 года отражено 99 726 рублей 84 копейки, в III квартале 2015 года - 99 726 рублей 84 копейки. Соответственно, излишне начислено 29 192 рубля НДС.

Кроме того, выявлены счета-фактуры, указанные в оспариваемом решении инспекции N 2, которые отражены только в III квартале 2015 года, в т.ч. счета-фактуры от 25.03.2015 N 374, от 24.04.2015 N 614, от 24.06.2015 N 1039, от 30.06.2015 N 1077, от 06.07.2015 N 1123. Счет-фактура от 14.07.2015 N 1179 указан в оспариваемом решении инспекции N 2, однако отражен лишь в IV квартале 2015 года.

В книге продаж за III квартал 2015 года по счету-фактуре от 13.07.2015 N 1162 отражен аванс в размере 295 тыс. рублей, в т.ч. 45 тыс. рублей НДС, а в книге покупок за IV квартал 2015 года в суммах авансов НДС к вычету отражено 66 355 рублей 93 копейки. Таким образом, излишне начислено 21 355 рублей 93 копейки НДС, а не 45 тыс. рублей, как указано в оспариваемом решении инспекции N 2.

Выявив одинаковые неточности сумм НДС в экспертном заключении и оспариваемом решении инспекции N 2 за I квартал 2016 года и III квартал 2016 года, суды сделали вывод о допущенных арифметических ошибках и обоснованно удовлетворили требования общества, признав недействительным оспариваемое решение инспекции N 2 в части начисления 1 071 623 рублей 62 копеек НДС, соответствующих пени и 214 325 рублей штрафа по [статье 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации (что инспекция N 2 не оспаривает).

Суд апелляционной инстанции верно отметил, что двойной учет НДС и предъявление НДС к вычету в последующем периоде при значительном объеме у общества хозяйственных операций порождает ситуацию, позволяющую обществу манипулировать суммами НДС, что недопустимо и свидетельствует о недобросовестности общества как налогоплательщика, а также создании им непрозрачного учета, что также создает условия для получения обществом необоснованной налоговой выгоды в виде неоднократного возмещения НДС из федерального бюджета по одним и тем же хозяйственным операциям.

Вместе с тем, суд апелляционной инстанции признал незаконным привлечение общества к ответственности по [статье 126](#) Налогового кодекса Российской Федерации в виде 4 860 800 рублей штрафа за непредставление документов по требованию инспекции N 2. Суд указал, что вывод инспекции N 2 о непредставлении обществом документов противоречит оспариваемому решению, где указано, что вместе с уточненными налоговыми декларациями по НДС общество представило книги покупок и продаж; в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля 07.12.2017 общество представило в инспекцию N 24 уточненные налоговые декларации по НДС за III - IV кварталы 2015 года, за I и III кварталы 2016 года. Кроме того, в ходе проверки общество представило инспекции N 2 не только все документы финансово-хозяйственной деятельности, но и информационную программу 1С, содержащую все регистры аналитического и синтетического учета, что инспекция N 2 не оспаривает.

Суд апелляционной инстанции указал, что в случае отсутствия у налогоплательщика возможности предоставить инспекторам помещение для проведения выездной проверки налоговая проверка может быть проведена по месту нахождения налогового органа. Такое положение установлено в [пункте 1 статьи 89](#) Налогового кодекса Российской Федерации в качестве исключения из общего правила о том, что выездная проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика. Основанием для принятия решения о проведении выездной проверки в налоговом органе является либо письменное заявление самого налогоплательщика, либо докладная записка руководителя проверяющей бригады о невозможности осуществить проверку на территории (в помещениях) налогоплательщика.

Соответствующее заявление от общества не поступало и инспекцией N 2 не рассматривалось.

Кроме того, оспариваемое решение инспекции N 2 не содержит сведения о проведении выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, что подтверждает факт проведения проверки на территории общества и наличия у инспекции N 2 доступа ко всем первичным документам общества.

Суд апелляционной инстанции верно исходил из того, что в соответствии с действующим законодательством налоговый орган при проведении выездной налоговой проверки в общем порядке имеет право произвести осмотр помещений и территорий, инвентаризацию имущества ([пункт 13 статьи 89](#) , [статьи 91, 92](#) Налогового кодекса Российской Федерации), выемку документов и предметов ([пункт 14 статьи 89, статьи 94](#) Кодекса) и т.д.

В свою очередь, налогоплательщик обязан обеспечить проверяющим возможность ознакомиться с любыми документами, которые связаны с исчислением и уплатой проверяемых налогов, являющихся предметом выездной проверки ([пункт 12 статьи 89](#) Налогового кодекса Российской Федерации).

Суд апелляционной инстанции установил, что в ходе проведения проверки инспекция получила доступ ко всем документам общества и информационной базе 1С, и сделал обоснованный вывод о том, что в этом случае направление обществу требований о предоставлении документов само по себе противоречит порядку проведения проверки.

Суд апелляционной инстанции, верно отметил, что Налоговый кодекс Российской Федерации предоставляет налоговым органам право истребовать у налогоплательщиков необходимые для проверки документы ([подпункт 1 пункта 1 статьи 31, пункт 12 статьи 89, пункт 1 статьи 93](#) Кодекса). Данному праву корреспондирует обязанность налогоплательщика подчиниться правомерному требованию налоговых органов о представлении документов ([подпункт 6 пункта 1 статьи 23](#) Кодекса).

При этом, если документы обозначены в требовании группой или требование сформулировано в общем виде, рассчитать размер штрафа по [пункту 1 статьи 126](#) Налогового кодекса Российской Федерации невозможно. Несоблюдение этих условий влечет невозможность привлечения налогоплательщика к ответственности по [пункту 1 статьи 126](#) Кодекса.

Установив, что выездная налоговая проверка производилась по месту нахождения общества, предоставившего инспекции N 2 доступ к первичной документации в полном объеме, и отсутствие доказательств истребования инспекцией N 2 у общества 12 899 документов (предметно поименованных), суд апелляционной инстанции правомерно признал недействительным решение инспекции N 2 от 24.01.2018 N 14-17/1 в части привлечения общества к ответственности по [статье 126](#) Налогового кодекса Российской Федерации в виде 4 860 800 рублей штрафа.

Поскольку суд апелляционной инстанции признал незаконным привлечение общества к ответственности по [статье 126](#) Налогового кодекса Российской Федерации, ходатайство о снижении штрафа по указанной [статье](#) Кодекса оставлено без рассмотрения.

Вместе с тем, оспариваемым решением инспекции N 2 от 24.01.2018 N 14-17/1 общество привлечено к ответственности не только по [статье 126](#) Налогового кодекса Российской Федерации, но и по [статье 122](#) Кодекса в виде 5 863 024 рублей штрафа, и как видно из уточненных требований общества, принятых судом в порядке [статьи 49](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, решение инспекции N 2 общество оспаривает в т.ч. в части привлечения к ответственности по [статье 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации в виде 5 763 024 рублей штрафа.

Однако при рассмотрении дела суды не обсудили вопрос о наличии оснований для применения [статей 112 и 114](#) Налогового кодекса Российской Федерации, не учли содержащиеся в [постановлении](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2010 N 3299/10 разъяснения о том, что даже отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судами смягчающих ответственность обстоятельств не исключает обязанность суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить иные смягчающие ответственность обстоятельства и в том случае, если налоговый орган частично применил положения [статьи 112](#) Кодекса.

Как видно из материалов дела, общество неоднократно заявляло о снижении налоговых санкций

ввиду наличия смягчающих ответственность общества обстоятельств, однако суды не оценили данные доводы общества, что повлекло неполное исследование обстоятельств по делу и принятие незаконных судебных актов по данному эпизоду.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты подлежат отмене в части отказа в признании недействительным решения инспекции N 2 от 24.01.2018 N 14-17/1 в части привлечения общества к налоговой ответственности в виде штрафа по [статье 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации в размере 5 548 699 рублей (5 763 024 рубля (уточненные требования) - 214 325 рублей (признанные судом незаконно начисленными)), а дело в этой части - направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции в соответствии с [пунктом 3 части 1 статьи 287](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

При новом рассмотрении дела суду необходимо учесть указания суда кассационной инстанции, устранить допущенные нарушения, оценить доказательства и доводы участвующих в деле лиц в соответствии со [статьей 71](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, и принять решение с учетом требований [статьи 170](#) Кодекса.

Руководствуясь [статьями 274, 286 - 289](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Северо-Кавказского округа

постановил:

решение Арбитражного суда Краснодарского края от 09.07.2020 и [постановление](#) Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.11.2020 по делу N A32-48817/2018 отменить в части отказа обществу с ограниченной ответственностью "ХимПром" в удовлетворении заявления о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по городу Краснодару от 24.01.2018 N 14-17/1 о начислении 5 548 699 рублей штрафа по НДС по [статье 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации и в этой части направить дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд Краснодарского края.

В остальной части решение Арбитражного суда Краснодарского края от 09.07.2020 и [постановление](#) Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.11.2020 по делу N A32-48817/2018 оставить без изменения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий
Т.Н.ДРАБО

Судьи
Л.Н.ВОЛОВИК
М.В.ПОСАЖЕННИКОВ