

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ОМСКОЙ ОБЛАСТИ**ул. Учебная, д. 51, г. Омск, 644024; тел./факс (3812) 31-56-51/53-02-05; <http://omsk.arbitr.ru>, <http://my.arbitr.ru>

Именем Российской Федерации

РЕШЕНИЕгород Омск
25 мая 2020 года№ дела
А46-5513/2019Резолютивная часть решения объявлена 18 мая 2020 года.
Решение в полном объеме изготовлено 24 мая 2020 года.

Арбитражный суд Омской области в составе судьи Захарцевой С.Г., при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Арсеньевой Т.А., рассмотрев в предварительном судебном заседании заявление общества с ограниченной ответственностью «Ликеро-водочный завод «ОША» (ОГРН 1025501857260, ИНН 5503024984) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Омской области (ОГРН 1045509009996, ИНН 5505037107) о признании решения № 03-21/56391621 от 27.06.2018 недействительным,

при участии в заседании:

от ООО «Ликеро-водочный завод «ОША» - Иванова С.В. по доверенности от 15.01.2020 (паспорт), Хабаров М.А., по доверенности от 15.01.2020, по паспорту, диплом от 30.06.2006, ВСА 0381709

от МИФНС № 4 по Омской области – Перевалов И.Б. (доверенность от 29.01.2020 № 01-22/00897, удостоверение), Ивашова Е.В. по доверенности от 28.01.2020 № 01-22/00804 (удостоверение), Михалькова И.А. по доверенности от 27.01.2020 № 01-22/00796 (удостоверение), Привалова Т.П. по доверенности от 17.05.2019 № 01-22/05495 (удостоверение),

УСТАНОВИЛ:

общество с ограниченной ответственностью «Ликеро-водочный завод «ОША» (далее также – заявитель, Общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Омской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Омской области (далее также - заинтересованное лицо, налоговый орган, инспекция) о признании решения 03-21/56391621 от 27.06.2018 недействительным.

Определением суда от 19 апреля 2019 года данное заявление принято к производству, определением от 20 мая 2019 года назначено судебное разбирательство по делу.

Судебное разбирательство неоднократно откладывалось по ходатайству лиц, участвующих в деле, для представления дополнительных доказательств по делу, в том числе материалов налоговой проверки ввиду большого объема собранных доказательств, а также по причине смене представителей заявителя.

В судебном заседании 13 марта 2020 года суд завершил стадию исследования доказательств и перешел к прениям сторон (аудиопротокол от 13.03.2020, 37 минута), стороны обменялись репликами (аудиопротокол от 13.03.2020, 2 часа 46 минут), судом был объявлен перерыв до 19.03.2020.

Судебное заседание 19.03.2020 с участием сторон не состоялось по причине приостановления личного приема граждан в Арбитражном суде Омской области в целях снижения рисков распространения новой коронавирусной инфекции (2019-nCov) с 19 марта 2020 г. до особого распоряжения.

В соответствии со статьей 14 Федерального закона от 21 декабря 1994 г. № 68-ФЗ «О защите населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера», а также в целях обеспечения соблюдения положений Федерального закона от 30 марта 1999 г. № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения», постановлений Главного государственного санитарного врача Российской Федерации от 24 января 2020 г. № 2 «О дополнительных мероприятиях по недопущению завоза и

распространения новой коронавирусной инфекции, вызванной 2019- nCoV», от 2 марта 2020 г. № 5 «О дополнительных мерах по снижению рисков завоза и распространения новой коронавирусной инфекции (2019-nCoV)», Постановлением Президиума Верховного суда РФ и Президиума Совета судей РФ от 18.03.2020 №808 протокольным определением от 19.03.2020 рассмотрение дела перенесено на 20 апреля 2020 года на 14 часов 00 минут.

Протокольным определением от 20.04.2020 суд, руководствуясь Постановлением Президиума Верховного Суда РФ, Президиума Совета судей РФ от 08.04.2020 N 821 «О приостановлении личного приема граждан в судах», учитывая, что ходатайство о рассмотрении дела в отсутствие представителей от всех участников дела не поступило, отложил судебное разбирательство на 18 мая 2020 года.

В судебном заседании 18 мая 2020 года стороны обменялись репликами, суд предоставил право последней реплики налоговому органу, объявил рассмотрение дела по существу законченным, удалился в совещательную комнату, после чего была объявлена резолютивная часть решения.

Рассмотрев материалы дела, выслушав представителей сторон, суд установил, что Межрайонной инспекцией ФНС России № 4 по Омской области проведена выездная налоговая проверка Общества с ограниченной ответственностью «Ликёро-водочный завод «ОША» по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты всех налогов и сборов за период с 01.01.2014 по 31.12.2015, по налогу на доходы физических лиц за период с 01.04.2015 по 31.12.2015.

По итогам проведения выездной налоговой проверки вынесено Решение от 27.06.2018 № 03-21/56391621 (далее - Решение) о привлечении ООО «ЛВЗ «ОША» к ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных п.3 ст.122 НК РФ, ст. 123 НК РФ.

В соответствии с резолютивной частью Решения (том дела 10, л.д. 27-30) налогоплательщику дополнительно начислены и предложены к уплате:

- суммы неуплаченных налогов в общем размере 1 653 430 694,45 рубля, в том числе:

523 222 343,26 руб. НДС (246 465 605,27 руб. за 2014 год и 276 756 737,99 руб. за 2015 год);

1 127 854 529,20 руб. акциза (581 505 496 руб. за 2014 год и 546 349 033,20 руб. за 2015год);

2 353 822,00 руб. НДФЛ;

- пени за несвоевременную уплату доначисленных налогов в размере 602 085 729 руб., в том числе: пени по НДС в сумме 181 168 311,64 руб., пени по акцизу в сумме 412 676 437,13 руб. и пени по НДФЛ в сумме 8 240 980,25 руб.;

- штраф по п. 3 ст. 122 НК РФ в размере 233 109 147 руб., в том числе: за неполную уплату НДС за 2015 год в размере 110 702 695,20 руб. и за неполную уплату акциза за май-декабрь 2015 года в размере 122 406 451,20 руб.;

- штраф по ст. 123 НК РФ за неуплату и неперечисление НДФЛ в 2015 году в размере 6 907 182 рубля.

Кроме того, по результатам проверки установлено завышение убытков по налогу на прибыль организаций в сумме 379 768 851 руб., в том числе за 2014 год - 154 764 305,00 руб., за 2015 год - 225 004 546,00 руб.

Также налогоплательщику предложено удержать и перечислить в бюджет сумму НДФЛ в размере 26 662 218 рублей, представить уточненные сведения формы 2-НДФЛ.

Общество не согласилось с выводами налогового органа, обратилось в вышестоящий налоговый орган с апелляционной жалобой.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Омской области от 26.12.2018 №16-22/19341@ (том дела 10, л.д. 31-74), жалоба налогоплательщика была удовлетворена частично: решение Межрайонной инспекции ФНС России № 4 по Омской

области о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения Общества с ограниченной ответственностью «Ликёро-водочный завод «ОША» от 27.06.2018 № 03-21/56391621 отменено в части доначисления налога на добавленную стоимость в размере 68 324,74 рубля за 4 квартал 2014 года; акциза в размере 179 370 рублей за октябрь 2014 года, а также в части начисления соответствующих пени по данным налогам; инспекции предложено произвести расчёт пени в соответствии с решением по жалобе и направить его налогоплательщику.

Полагая, что названное решение инспекции не соответствует закону и нарушает его права и законные интересы, заявитель обратился в суд с требованиями о признании недействительным решения в полном объеме, за исключением доначисления налога на доходы физических лиц в размере 2 533 822 рубля, 1 547 739 руб. 11 коп. штрафа по НДФЛ за неполное перечисление в бюджет сумм удержанного налога и 788 831 руб. 04 коп. пени за его несвоевременное перечисление (уточнения требований – том 433, л.д. 42).

Требования заявителя удовлетворены судом частично по следующим причинам.

Причиной доначисления по оспариваемому решению 412 249 812 руб. 88 коп. НДС за 2014 – 2015 год, 76 763 013 руб. 96 коп. штрафа за неполную уплату НДС за 2015 год и 142 742 322 руб. пени за его несвоевременную уплату; 1 030 146 793 руб. 20 коп. акциза за 2014-2015 год, 122 405 011 руб. 20 коп. штрафа за его неполную уплату в 2015 году и 377 618 657 руб. 29 коп. пени за его несвоевременную уплату; а также уменьшения убытков для целей исчисления налога на прибыль на 154 764 305 руб. за 2014 год и на 225 004 546 руб. за 2015 год (см. расчет оспариваемых сумм по эпизодам – том дела 434, л.д. 87-88) **явился вывод налогового органа о создании налогоплательщиком «схемы», направленной на реализацию неучтенной алкогольной продукции и пива, без налогообложения выручки от ее реализации, а именно.**

По мнению налогового органа, заявителем создана схема посредством вывода через ООО «Реал», ООО «Арман», ООО «Комплектторгпоставка», ООО «Софтдринкс», ООО «ТрейдПлюс» (далее – предприятия-транзитеры) объемов произведенной и отгруженной продукции (пиво с содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5% и до 8,6% включительно; напитки, изготавливаемые на основе пива), не задекларированной проверяемым предприятием, что привело к необоснованной налоговой выгоде, отразившейся в неуплате налога на добавленную стоимость и акциза, что подтверждается следующим:

- наличие показаний физических лиц, зарегистрированных в качестве руководителей ООО «Реал», ООО «Комплектторгпоставка», ООО «Арман», подтверждающие «номинальное» руководство предприятиями (протокол допроса Шаховой И.А. от 12.10.2015; протокол допроса от 10.04.2017 Петляк Н.Н.; протокол допроса от 14.07.2017 Храповой И.В.);

- отсутствие у предприятий-транзитеров ликвидного имущества, в том числе основных и транспортных средств;

- отсутствие кадрового состава, необходимого для производства продукции, а также производственно-управленческого персонала, без которого деятельность предприятий-транзитеров, осуществляющих финансово-хозяйственные операции невозможна;

- отсутствие фактов закупа пива и пивных напитков организациями ООО «Реал», ООО «Комплектторгпоставка», ООО «Софтдринкс», ООО «Трейдплюс», ООО «Арман»; транзитный характер операций по счетам, из которого просматривается отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность;

- прекращение деятельности организаций ООО «Реал», ООО «Комплектторгпоставка», ООО «Софтдринкс», ООО «Трейдплюс» путем присоединения к юридическим лицам, находящимся в другом регионе;

- приобретение алкогольной продукции, указанными организациями-транзитерами (ООО «Реал», ООО «Арман», ООО «Комплектторгпоставка», ООО «Софтдринкс». ООО «ТрейдПлюс») не задекларировано.

Оценив имеющиеся в деле доказательства, суд согласился с выводами налогового органа о наличии в действиях заявителя целенаправленной деятельности по созданию схемы, позволяющей производство и реализацию неучтенной алкогольной продукции без уплаты установленных законом налогов, что подтверждается следующим.

Как указано налоговым органом, фактически отгрузка продукции производилась с территории ООО «ЛВЗ «ОША», что подтверждается следующим.

1) В представленных покупателями алкогольной продукции документах:

- справках к товарно-транспортным накладным на этиловый спирт, алкогольную и спиртосодержащую продукцию в разделе «А» графы «Производитель алкогольной продукции (пива и пивных напитков)» указано - «ООО «ЛВЗ «ОША». в разделе «Б» графы «Продавец» указано - «ООО «ЛВЗ «ОША». Разделы «А» и «Б» заверены печатью ООО «ЛВЗ «ОША»;

- удостоверениях о качестве и безопасности на каждую партию продукцию в качестве предприятия-изготовителя указано - «ООО «ЛВЗ «ОША». Сертификаты соответствия выданы Федеральным Агентством по техническому регулированию и метрологии ООО «ЛВЗ «ОША» (изготовитель). Удостоверения заверены печатью «Производственная лаборатория ООО «ЛВЗ «ОША», сертификаты - печатью «Для сертификатов ООО «ЛВЗ «ОША». Декларации соответствия также заверены печатью ООО «ЛВЗ «ОША».

2) Лицами, сопровождающими сделки между ООО «Реал» и покупателями, выступали

Севостьянова Н.В., Иванютин П.Г., являющиеся работниками предприятия ООО «БМС» - взаимозависимого лица с ООО «ЛВЗ «ОША»:

- допрос руководителя ООО «Пивная коллекция» Козлова Романа Михайловича - организация ООО «Реал» знакома, узнали о данной организации на выставке «Продэкспо» (г. Москва); контактировали с менеджером организации Иванютиным Николаем Григорьевичем;

- допрос руководителя ООО «ТомТрейд» Чукова Александра Николаевича - организация ООО «Комплектторгпоставка» знакома, по словам Чукова А.Н., они осуществили одну-две поставки в адрес ООО «ТомТрейд»; ООО «ТомТрейд» обращалось к ООО «ЛВЗ «ОША» с просьбой о заключении договора поставки продукции, общаясь с Севостьяновой Натальей, которая пояснила, что отгрузка напрямую с ООО «ЛВЗ «ОША» невозможна, и посоветовала работать с организациями ООО «Комплектторгпоставка», ООО «Арман».

3) Отгрузка продукции в адрес покупателей ООО «Реал», ООО «Комплектторгпоставка», ООО «Софтдринкс», ООО «ТрейдПлюс», ООО «Арман» производилась с территории ООО «ЛВЗ«ОША»: г. Омск, ул. 22 Партсъезда. 51 Б, г. Омск, ул. 22 Партсъезда, 101 (протокол допроса от 25.04.2017 собственника транспортного средства Замораева Николая Михайловича; протокол допроса от 30.03.2017г собственника транспортного средства Митрохиной Алины Игоревны; протокол допроса от 28.04.201" собственника транспортного средства Захриной Светланы Геннадиевны; протокол допроса водителя Кольцова Алексея Николаевича; протокол допроса водителя Пипперта Владимира Григорьевича; протокол допроса менеджера компании-перевозчика ООО «Евраз-Сервис» Югая Олега Климентиневича; протокол допроса от 30.03.2017 собственника транспортного средства Павлова Игоря Борисовича).

4) Согласно пояснениям конечных покупателей продукции, они пытались заключить договоры на поставку алкогольной продукции в ООО «ЛВЗ «ОША», однако, получен

ответ, что вся изготовленная продукция распределяется между дилерами, с которыми уже заключены контракты и все отгрузки возможны только через них, после чего рекомендованы такие организации как ООО «Арман»; «Комплектторгпоставка», ООО «ТрейдПлюс» и ООО «Софтдринкс» (пояснения ООО «Перелетов и К»; ООО «Средняя Волга»; ООО «Прайд Оптима»: протокол допроса руководителя ООО «Прайд Оптима» Орлова Романа Юрьевича).

При дальнейшем анализе денежных потоков в ходе проверки установлено, что часть денежных средств, полученных пятью организациями-транзитерами, перечисляется через 3-их лиц (ООО «ПродВест», ООО «Торговая Пищевая Компания», ООО «Виктория», ООО «Торговля Оптом», ООО «Трейд Плюс», ООО «Арман») реальным поставщикам сырья, которые по официальному документообороту осуществляют поставку сырья для ООО «ЛВЗ «ОША» в рамках производства легальной учтенной алкогольной продукции: ОАО «Полимер», ООО «Белгорсолод», ООО «Европласт-Енисейпром», ООО «Про-Ресурс», ОАО «Омское», ЗАО «Полиграф», ООО «Интер Трейд», ИП Салимгареев В.Р., ООО «Политера», ООО «Полиграф», АО «Решал», ООО «КЭН-ПАК», ООО «СИБТРЕЙД», ООО «ТД Шкуренко», ООО «Мега-Пласт-Сибирь».

Налоговым органом в ходе проверки истребованы у реальных поставщиков сырья первичные документы по взаимоотношениям с 3-ми лицами, через которых перечисляются денежные средства от пяти организаций-транзитеров (ООО «ПродВест», ООО «Торговая Пищевая Компания», ООО «Виктория», ООО «Торговля Оптом», ООО «Трейд Плюс», ООО «Арман»).

В результате анализа представленных документов установлено, что фактически сырье поставлялось в ООО «ЛВЗ «ОША», что подтверждается следующим:

1) в товарных накладных, выставленных поставщиками аналогичной продукции в адрес вышеуказанных предприятий, в графе «груз получил грузополучатель» стоят подписи и фамилии физических лиц, которые, согласно справки по форме 2-НДФЛ, являются работниками ООО «ЛВЗ «ОША» (из заключения эксперта от 17.11.2017 №141/2017 следует, что подписи сотрудников ООО «ЛВЗ «ОША» Шиндлер О.В., Макушиной С.А., Шаимовой Е.В., Свинаярева А.А., Хлебкова В.П., Спиридоновой НА., Киргинцевой Л.В., Крайсветного М.А. от имени получателей сырья в товарных накладных, выполнены вышеуказанными лицами);

2) из анализа представленных поставщиками сырья документов (ТТН, договоры, счета-фактуры, путевые листы) следует, что грузополучатель находится по адресу: г.Омск, ул. 22 Партсъезда, 51 Б/ ул. 22 Партсъезда, 101 (указанные обстоятельства подтверждаются свидетельскими показаниями водителей).

Следующая часть денежных средств, полученных пятью организациями-транзитерами, перечисляется на расчетные счета:

- индивидуальных предпринимателей (проведены допросы получателей денежных средств (ИП Хвостанцева Вячеслава Дмитриевича - за что на расчетный счет поступили денежные средства от ООО «Реал» Хвостанцев В.Д. не помнит; Пыжиковой Ирины Анатольевны – предприятие ООО «Реал» ИНН 540675Н179 и его руководитель Пыжиковой И.А. не знакомы, никаких взаимоотношений с ООО «Реал» в 2014- 2015 она не осуществляла, договоры с ООО «Реал» не заключала);

- организаций с последующим направлением на карточные счета физических лиц (ООО «Аватар», ООО «Альтаир», ООО «Альтерра», ООО «Горизонты», ООО «Континент-Плюс», ООО «Конус», ООО «Посейдон», ООО «Сибинвесттранс», ООО «Сибирские продукты», ООО «Стройресурс», ООО «Таира», ООО «Эверест»): проведен допрос получателя денежных средств от ООО «Горизонт» Горбуновой Натальи Дмитриевны - по просьбе Горбунова Ивана Александровича в июне 2014 г. на своё имя зарегистрировала ИП за денежное вознаграждение, с видом деятельности грузоперевозки. Денежные средства в сумме 3 589 960,0 руб. с расчетного счета Горбунова Н.Д. не снимала, возможно, данные средства снимались Горбуновым И. А.

Согласно протоколу допроса Епанчинцева Артема Александровича (полученного из уголовного дела по обвинению Кролевца В.М., Кролевца И.М. и Кролевца А.М. в осуществлении в составе организованной группы незаконной банковской деятельности, сопряженной с извлечением дохода в особо крупном размере по п. «а», «б» ч.2 ст. 172 УК РФ) - организации ООО «ГрузТранс», ООО «Синоптика», ООО «Бриз», ООО «Аватар», ООО «Посейдон», ООО «Конус», ООО «Лари», ООО «Викона», ООО «Стиркам», ООО «Реал», ООО «ПродВест», ООО «СтройКомплектТорг» были зарегистрированы при содействии Епанчинцева А.А., расчетные счета указанных организаций использовал для получения наличных денежных средств в интересах Кролевцов;

- юридических лиц, осуществляющих перечисление денежных средств на счета ООО «ЛВЗ «ОША» (ООО «Новотех», ООО «СтройПроектМонтаж», ООО «Олимпия», ООО «Паллада», ООО «Стройтранс», ООО «Оптима», ООО «Гарант», ООО «Система Торг», ООО «Бега Плюс», ООО «Стандарт Плюс» ООО «Омское продовольствие»).

По взаимоотношениям с указанными организациями ООО «ЛВЗ «ОША» представлены договоры займа, письма об изменении основания платежа, проанализировав которые налоговый орган установил, что Общество, подменяя назначение платежей, поступивших на расчетные счета, выводит из под налогообложения НДС, акцизом, налогом на прибыль суммы дохода, полученного от реализации неучтенной продукции, что подтверждается:

1) заключением Автономной некоммерческой организации Западно-Сибирского Экспертно-Правового Центра от 17.11.2017г. № 141 (в исследуемых документах, представленных ООО «ЛВЗ «ОША» подписи выполнены разными лицами: оттиски печати в договорах займа не являются оттисками, проставленными рельефным клише, а являются изображениями, нанесенными с помощью струйного цветного знакопечатающего устройства (принтера);

2) допросом директора ООО «Викона» Ананьевой Н.П., согласно которому она является «номинальным» директором; допросом директора ООО «Лари» Губенко И.В., согласно которому она является «номинальным» директором, протоколом допроса учредителя и руководителя ООО «Лари» Моргуновой (Талашмановой) Е.Ю., из которого следует, что она является учредителем в 78 организации, руководителем в 142 организациях, которые зарегистрированы в г. Москве, г. Краснодаре, г. Тамбове. В отношении ООО «Лари» («Оникс») Моргунова Е.Ю. указала, что является номинальным руководителем, так как предприятие зарегистрировала за вознаграждение;

3) все вышеперечисленные организации фактически по месту регистрации не находились и не находятся: после сделок с Обществом реорганизованы путем присоединения к юридическому лицу либо переименованы с последующей миграцией в другие регионы;

4) анализом данных налоговой и бухгалтерской отчетности: (не отражение вышеуказанными «Заимодавцами» в бухгалтерской отчетности финансовых вложений в виде предоставленных займов; отсутствие источника для выдачи займов, в том числе долгосрочных в виде собственных и привлеченных денежных средств; наличие минимальной налоговой нагрузки; отсутствие ликвидного имущества, в том числе основных и транспортных средств);

Доводы заявителя о том, что производство неучтенной продукции было невозможно ввиду отсутствия достаточных производственных мощностей, необходимого количества воды для производства пива и пивных напитков, существования строгого контроля за объемом произведенной алкогольной продукции на каждой стадии производства (в т.ч.: наличия счетчиков произведенных объемов продукции) судом отклоняются, поскольку:

- в ходе проверки было установлено не только производство неучтенного пива, но и пивных напитков, которые производятся из пива, а потому наличие опломбированных счетчиков на линии по производству пива не исключает возможность производства

неучтенных пивных напитков;

- доводы заявителя об отсутствии производственных мощностей опровергаются имеющимися в деле письмами и актами проверок Росалкогольрегулирования об объемах использованных производственных мощностей ;

- материалами проверки доказано, что линия по розливу алкогольной продукции была рассчитана гораздо больший объем продукции, чем было произведено заявителем и отражено в декларациях об объемах алкогольной продукции.

Также в ходе судебного разбирательства представители налогового органа пояснили, что в ходе проверки было установлено значительное снижение годовой производственной мощности, отраженной в графе «б» Декларации об использовании мощностей по производству этилового спирта и алкогольной продукции, в том числе пива и пивных напитков, сидра, пуаре и медовухи по кодам вида продукции «500», «520», представленной за 2015 год в отношении к аналогичным показателям декларации за 2014 год, учитывая то обстоятельство, что в мае 2014 года ООО «ЛВЗ «ОША» приобретена и поставлена на учет Машина выдува ПЭТ-бутылок multiBlow ARCOR, изготовитель Arkor Германия, инвентарный номер 6568 (на учете с 25.05.2014), которая позволяет максимально выдуть бутылки 6000 бут/час. То есть произошло увеличение физического показателя, участвующего в расчете мощности основного технологического оборудования для производства пива и пивных напитков.

Заявителем в ходе судебного разбирательства указывалось, что необходимо определять максимально возможный дополнительный объем производства пива и пивных напитков на основании расчета производственных мощностей, произведенного специалистами РАР (акт проверки от 24.03.2017 № у6-а203/02).

Следует отметить, что непосредственно РАР расчет производственной мощности по производству алкогольной продукции (пиво, пивные напитки) в период с 01.12.2014 по 31.12.2015 не производил, что подтверждается его ответом от 26.06.2017, представленным в УФНС по Омской области.

Вместе с тем, налоговым органом произведен сравнительный анализ показателей использования производственных мощностей организации исходя из данных налогоплательщика, подтвержденных заключением эксперта (приложение № 10 к декларации об использовании производственных мощностей) и данных расчета РАР по состоянию на 10.02.2017 (на который ссылается ООО «ЛВЗ «ОША»): исходя из методики расчета, произведенного РАР, на основании документов, представленных самим налогоплательщиком, производственная мощность оборудования (линия розлива) в 2014-2015 гг. должна быть неизменна и как минимум соответствовать показателям аналогичным РАР, однако, как установлено налоговым органом, годовая мощность, рассчитанная Обществом, значительно меньше той, которая рассчитана РАР.

Более того, расчет РАР произведен на основании Приказа директора ООО «ЛВЗ «ОША» № 198 «О режиме работы предприятия» от 31.12.2013, № 8 от 29.01.2015, согласно которому производственная мощность линии розлива определяется исходя из односменного режима работы оборудования в день с 8-ми часовой рабочей сменой, 5-ти дневной рабочей неделей и 242 сутками в год, что не соответствует фактическим обстоятельствам режима работы, установленным в ходе проверки (согласно свидетельским показаниям оператора выдувной машины ООО «ЛВЗ «ОША» Кабельского Алексея Николаевича и оператора розлива Лаптева Евгения Александровича производство работало в 3 смены).

Таким образом, вопреки доводам Общества и с учетом максимальных мощностей, определенных РАР, у налогоплательщика имелась возможность производить и разливать неучтенную продукцию в объемах, установленных налоговым органом по результатам налоговой проверки.

Ссылка заявителя на заключение экспертизы в обоснование расчета производственных мощностей судом отклонена, поскольку названное заключение не

соответствует фактическим обстоятельствам, установленным в ходе проверки (работа в 3 смены).

Доводы, отражённые в актах проверок РАР, вопреки мнению заявителя, не опровергают выводов налогового органа, отражённых в оспариваемом решении, поскольку поводом для проведения налоговой проверки послужило, в том числе обращение Росалкогольрегулирования в ФНС России с сообщением о фактах реализации неучтенной алкогольной продукции, произведенной ООО «ЛВЗ «ОША», в рамках Соглашения об информационном взаимодействии между Федеральной службой по регулированию алкогольного рынка и Федеральной налоговой службой от 29.03.2010 № 06-02/3ДН/ММ-27-2/2@.

Кроме того, факт реализации неучтенной алкогольной продукции косвенным образом подтверждается установленными в ходе проверки обстоятельствами по реализации этикеток, а именно.

1) ИП Салимгареев В.Р. в адрес ООО «ПродВест» реализовывал этикетки «Sextrim», «Jolly Joker», «Живое пиво», «Живое пиво» Лион, «Пиво Жигулевское», «Пиво «Золотой хмель», «Пиво Мюнхенское», пиво «Жигулевское» крепкое, пиво «Жигулевское» крепкое СССР, пиво «Жигулевское» Лидер экономики, пиво «Жигулевское» Выгодно, «Пиво «Чешское», Пиво «Бизон», «Пиво «Белый Ястреб», «Пиво крепкое «Черный Ястреб», «Пиво «Жигулевское светлое».

В проверяемом периоде ООО «ЛВЗ «ОША» являлось правообладателем товарных знаков «Sextrim», «Jolly Joker», «Белый Ястреб», «Черный Ястреб», «БЕЛЫЙ ЯСТРЕБ» (этикетка).

ООО «ЛВЗ «ОША» в 2014-2015гг. не давало письменного согласия ИП Салимгарееву В.Р. на использование товарных знаков «JOLLY JOKER», «SEXTRIM», «БЕЛЫЙ ЯСТРЕБ», «ЧЁРНЫЙ ЯСТРЕБ» при изготовлении печатной продукции для ООО «ПродВест».

Из анализа документов, представленных ООО «ЛВЗ «ОША» по взаимоотношениям с ИП Салимгареевым В. Р. и документов, представленных ИП Салимгареевым В.Р. по взаимоотношениям с ООО «ПродВест» установлено, что продукция (этикетки) изготавливалась и реализовывалась в один и тот же период для ООО «ЛВЗ «ОША» и ООО «ПродВест», получение продукции так же производилось одновременно и одними лицами. Таким образом, ООО «ЛВЗ «ОША» было известно о том, что ИП Салимгареев производит и реализует этикетки «Sextrim», «Jolly Joker», «Пиво «Белый Ястреб», «Пиво крепкое «Черный Ястреб», и использует торговые марки, зарегистрированные в Роспатенте на имя ООО «ЛВЗ «ОША», что подтверждается отсутствием информации о том, что Общество предпринимало какие-либо попытки привлечь ИП к гражданско-правовой (ст. 1515 ГК РФ), административной (ст. 14.10. КоАП РФ) и уголовной ответственности (ст. 180 УК РФ).

2) ЗАО «Полиграф» реализовывало в 2014 году в адрес ООО «ПродВест» этикетки «JOLLY JOKER».

Проведен допрос руководителя ООО «Полиграф» Белана Александра Владимировича: согласование условий договора, прием заявок, согласование дизайна этикеток, осуществлял специалист отдела продаж: - Архилова Екатерина Владимировна. Кроме того, Архилова Е.В. сообщала ООО «ЛВЗ» об изготовлении этикеток на напитки его производства для ООО «ПродВест». Письменное согласие от ООО «ЛВЗ «ОША» на использование товарного знака «JOLLY JOKER» при изготовлении печатной продукции в 2014-2015гг. для ООО «ПродВест» Белан А.В. не получал. В связи с тем, что представителем ООО «ПродВест» и ООО «ЛВЗ «ОША» был один и тот же человек - Воропаев Николай Нестеровым, ООО «ЛВЗ «ОША» было известно об использовании ООО «ПродВест» торгового знака «JOLLY JOKER». Готовую печатную продукцию для ООО «ПродВест» вывозили транспортом ООО «ЛВЗ «ОША», в подтверждении

получения продукции работники ООО «ЛВЗ «ОША» ставили печать «ООО «ПродВест» и расписывались. Проведен допрос специалиста отдела продаж ООО «Полиграф» Архиловой Екатерины Владимировны: она занималась согласованием условий договора, принимала заявки, согласовывала дизайн этикеток, представителем ООО «ПродВест» являлся Воропаев Николай Нестерович и Михаил, фамилии которого Архилова Е.В. не знает. Об изготовлении этикеток на напитки с товарным знаком «JOLLY JOKER» для ООО «ПродВест» Архилова Е.В. сообщала представителю ООО «ЛВЗ» Воропаеву Николаю Нестеровичу, который одновременно являлся представителем ООО «ПродВест».

При таких обстоятельствах суд полагает, что совокупность доказательств, собранных налоговым органом в ходе проведения выездной налоговой проверки, является достаточной для вывода о том, что в действиях налогоплательщика усматривается умысел на создание схемы ухода от налогообложения выручки по реализации неучтенной алкогольной продукции.

Так, в соответствии со статьей 106 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

Как указано в части 1 статьи 107 НК РФ, ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего Кодекса.

Частью 1 статьи 110 НК РФ оговорено, что виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Частью 2 статьи 110 НК РФ предусмотрено, что налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

При этом, как указано в части 4 данной статьи, вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Как указывалось выше, в ходе налоговой проверки был установлен факт участия должностных лиц либо сотрудников ООО «ЛВЗ «Оша» при отгрузке либо приеме неучтенной продукции, организации реализации названной продукции через организационно-транзитеров.

Таким образом, факт занижения Обществом выручки от реализации алкогольной продукции ввиду ее частичного неучета доказан материалами дела.

Между тем, как было установлено судом и следует из пояснений представителей налогового органа (письменные объяснения вх. №35718 от 18.03.2020, устные пояснения в ходе судебного заседания 13.03.2020) размер доначисленных налога на добавленную стоимость и акциза определялся следующим образом.

По организациям, представившим первичные документы (счета-фактуры, товарные накладные) по взаимоотношениям с ООО «Реал», ООО «Арман», ООО «Комплекторгпоставка», ООО «Софтдринкс», ООО «ТрейдПлюс», по всем представленным счетам-фактурам был рассчитан итоговый объем в литрах реализованной продукции, умноженный на количество бутылок.

По организациям, не представившим первичные документы, объем приобретенной продукции рассчитан на основании показателей деклараций об объеме закупки этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (форма №7), представленных

вышеуказанными организациями в Федеральную службу по регулированию алкогольного рынка (Объем закупленной продукции в декалитрах (из.гр.21)* 10). Налоговый период определен исходя из дат закупки (отгрузки поставщиком), отраженных в анализируемых декларациях по графе 18.

Общий объем приобретенной продукции производства ООО «ЛВЗ «ОША» контрагентами у предприятий ООО «Реал», ООО «Арман», ООО «Комплекторгпоставка», ООО «Софтдринкс», ООО «ТрейдПлюс» рассчитан налоговым органом на основании первичной документации (счетов-фактур, товарных накладных), показателей деклараций об объеме закупки этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции за 2014-2015гг (форма №7), представленных рядом организаций-оптовых покупателей в Федеральную службу по регулированию алкогольного рынка и с учетом решения вышестоящего налогового органа составил: в 2014 году - 32 211 090,50 литра; (Приложение № 48, Приложение № 50 к решению по ВМП), в 2015 году - 25 019 286,90 литра; (Приложение № 49, Приложение №49/1, Приложение № 51 к решению).

Согласно ст. 187 Налогового кодекса РФ налоговая база при реализации произведенных подакцизных товаров определяется, как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении (литр) - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения).

В соответствии с п. 1 ст. 193 НК РФ налогообложение подакцизных товаров в 2014-2015г.г. определялось по следующей налоговой ставке - пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемного или этилового спирта свыше 0,5 процента и до 8,6 процента включительно, напитки, изготавливаемые на основе пива в размере 18 рублей за литр.

Таким образом, сумма акциза, не исчисленная ООО «ЛВЗ «ОША» и соответственно не выставленная покупателям неучтенной подакцизной продукции с учетом решения вышестоящего налогового органа составила: в 2014 году 579 799 629 руб. (32 211 090,50 л * 18 руб./л.) приложение № 50 к решению); в 2015.году 450 347-164 руб. (25 019 286,90 л * 18 руб./л.) приложение № 51 к решению).

Аналогичным образом был произведен расчет доначисленного по результатам проверки НДС: расчет налога на добавленную стоимость произведен налоговым органом производителю алкогольной продукции с учетом доначисленных налогоплательщику сумм акцизов в соответствии с пунктом 1 статьи 154 НК РФ.

Выездной налоговой проверкой налога на добавленную стоимость установлено, что в нарушение ст. 153, ст. 154, ст. 167 НК РФ, ООО «ЛВЗ «ОША» занижены суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие уплате в бюджет с учетом решения вышестоящего налогового органа: доначисленная сумма НДС = (доначисленная сумма акциза(см. выше п.1)+ доначисленная выручка(см.выше п.2))*18% - за 2014г.-220 342 278,00 руб. ((644 324 137 руб.+ 579 799 629 руб.)* 18%); - за 2015г. - 191 907 535 руб.((615 805 807 руб. + 450 347 164 руб.)* 18%) - приложение № 52, приложение № 53 к решению.

Поскольку, как указали представители налогового органа, налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость носит заявительный характер, налог на добавленную стоимость, дополнительно начисленный в ходе проверки от выручки от реализации неучтенной алкогольной продукции, налоговым органом не уменьшался на суммы налога, уплаченные поставщикам сырья и материалов.

Между тем, как полагает суд, указанная методика расчета налоговых обязательств противоречит действительному смыслу и сути налогообложения добавленной стоимости, регламентированному главой 21 НК РФ.

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 делая вывод о сокрытии для целей налогообложения части выручки от произведенной Обществом алкогольной продукции, налоговый орган должен определить его права и обязанности как плательщика НДС и акцизов способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика.

В частности, при определении размера налоговых обязательств Общества по НДС должны учитываться положения части 1, 2 статьи 171 НК РФ, согласно которым:

- налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со [статьей 166](#) настоящего Кодекса, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты;

- вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), в отношении:

а) товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных [пунктом 2 статьи 170](#) Кодекса;

б) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

При определении размера налоговых обязательств заявителя по акцизу должны приниматься во внимание положения [пункта 1 статьи 202](#) НК РФ, согласно которым сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком, осуществляющим операции, признаваемые объектом налогообложения в соответствии с [главой 22](#) Кодекса, определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты, предусмотренные [статьей 200](#) Кодекса ([пунктом 8 статьи 200](#) Кодекса), сумма акциза, определяемая в соответствии со [статьей 194](#) Кодекса.

На необходимость определения налоговых обязательств исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика было указано в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 N 1440-О.

Как указано в пункте 77 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 N 25, если суд на основании оценки доказательств, представленных налоговым органом и налогоплательщиком, придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания данной операции или совокупности операций в их взаимосвязи.

В Определении Конституционного Суда РФ от 27.02.2018 N 526-О также отражено, что налоговые органы обязаны в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика (налогового агента), что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом (постановления от 28 марта 2000 года N 5-П, от 17 марта 2009 года N 5-П и от 22 июня 2009 года N 10-П).

В силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями [статей 15 и 18](#) Конституции Российской Федерации, механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно - надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения (Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 10.07.2017 [N 19-П](#), 01.07.2015 [N 19-П](#), от 03.06.2014 [N 17-П](#), от 17.03.2009 [N 5-П](#), от 16.07.2004 [N 4-П](#)).

В решениях Конституционного Суда Российской Федерации (Постановления от 15.02.2019 [N 10-П](#), от 17.01.2018 [N 3-П](#) и от 18.02.2000 [N 3-П](#)) неоднократно указывалось, что цели одной только рациональной организации деятельности органов власти не могут служить основанием для ограничения прав и свобод граждан и организаций, поскольку иное может приводить к недопустимому отступлению от принципов равенства и справедливости, в частности, в сфере налогообложения - к нарушению [статьи 57](#) Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее [статьями 6 \(часть 2\), 7, 19 \(часть 1\) и 55 \(часть 3\)](#).

Учитывая изложенное и принимая во внимание положения [пункта 2 статьи 22](#) Налогового кодекса, устанавливающие обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.

Данная позиция Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации нашла отражение в [пункте 35](#) Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 4 (2018), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.12.2018 в целях обеспечения единства судебной практики.

Принцип определения размера налоговых обязательств с учетом фактического экономического смысла хозяйственной деятельности и требований закона также нашел отражение в Определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.10.2019 N 305-ЭС19-9789, от 14.03.2019 N 301-КГ18-20421, от 16.02.2018 [N 302-КГ17-16602](#), от 03.08.2018 [N 305-КГ18-4557](#).

С учетом изложенного, суд посчитал несоответствующим закону определение размера налоговых обязательств Общества по данному эпизоду в части доначисления НДС и акциза без учета размера предполагаемых налоговых вычетов по названным налогам.

При этом суд также принял во внимание доводы заявителя о чрезмерной налоговой нагрузке, возложенной налоговым органом по результатам налоговой проверки на Общество, изложенные в письменных пояснениях от 09.04.2020 и от 12 мая 2020 года.

В то же время, поскольку, как следует из пояснений представителей налогового органа, размер налогооблагаемой прибыли определялся с учетом себестоимости продукции, определенной расчетным путем на основе данных налогоплательщика, суд находит требования заявителя в части неправомерности установления налоговым органом завышения размера убытка по данному эпизоду необоснованными.

Причиной доначисления по оспариваемому решению 25 705 219 руб. 63 коп. НДС за 2014 – 2015 год, 10 123 543 руб. штрафа за неполную уплату НДС за 2015 год и 8 900 426 руб. 93 коп. пени за его несвоевременную уплату; 97 528 366 руб. акциза за 2014-2015 год, 1 440 руб. штрафа за его неполную уплату в сентябре и ноябре 2015 года и 34 987 003 руб. 43 коп. пени за его несвоевременную уплату явился **факт необоснованного**, по мнению налогового органа, **предъявления налогового вычета по НДС и акцизу в связи с возвратом товара аффилированному с заявителем лицу – ООО «БМС».**

Позиция налогового органа по данному эпизоду изложена на страницах 392-394 оспариваемого решения (том дела 9, л.д. 105-107), в отзыве на возражения, приобщенного в с/з 05.03.2020, дополнениях к отзыву, поданных по системе «Мой арбитр» 25.02.2020, и сводится к следующему:

1) ООО «ЛВЗ «ОША» в нарушение п.1 ст. 172 НК РФ в ходе проверки от покупателя (ООО «БМС») не получены правильно оформленные счета-фактуры;

2) налогоплательщиком не представлена информация о дальнейшем движении федеральных специальных марок, которыми маркирована возвращенная алкогольная продукция;

3) отсутствуют документы, подтверждающие основания на возврат.

Из представленных ООО «БМС» пояснений причин возврата алкогольной продукции в ответ на требование № 55284585/1 от 20.02.2018 следует, что:

- возврат алкогольной продукции был произведен в 2014 году в связи с отказом покупателей от заявленной продукции (вместе с тем, документов, подтверждающих отказ покупателей, налогоплательщиком не представлено);

- в 2015 году возврат продукции произведен по причине вступления в силу 01.07.2013г Регламента Таможенного союза «Пищевая продукция в части ее маркировки». (во избежание убытков, связанных с невозможностью дальнейшей реализации продукции со старой этикеткой, ООО «ЛВЗ «ОША» 13-14 реализовало всю водочную продукцию в адрес ООО «БМС»; поскольку ООО «БМС» не имело возможности реализовать весь объем поставленной в его адрес водки, 22-26 февраля 2015 года она была частично возвращена на склад ООО «ЛВЗ «ОША» и в дальнейшем по мере возможности реализована).

3) возврат алкогольной продукции возможен только при условии наличия оформленных на нее сопроводительных документов, которые предусмотрены п. 1 ст. 10.2 Федерального закона N 171-ФЗ о госрегулировании производства и оборота алкоголя, однако: не представлены справки, прилагаемые к товарно-транспортным накладным, по возвращенной продукции; ТТН представлены ООО «БМС» только за февраль 2015г., кроме того, в нарушение порядка заполнения типовой межотраслевой формы № 1-Т (утв. Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78) не представлен раздел 2 «Транспортный раздел», в котором содержатся сведения о грузе и погрузочно-разгрузочные операции;

4) основанием для доначисления акциза послужило также то обстоятельство, что, по мнению налогового органа, налоговый вычет по акцизу предоставляется лишь в случае оплаты акциза, выставленного ранее покупателю возвращенного товара.

Доводы налогового органа не приняты судом во внимание в силу следующего.

Согласно [пункту 1 статьи 38](#) Налогового кодекса возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога связывается с наличием объекта налогообложения.

В соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 146](#) Налогового кодекса объектом обложения НДС признаются совершаемые на территории Российской Федерации операции по реализации товаров. При этом с учетом экономико-правовой природы НДС как косвенного (перелагаемого на потребителей) налога в [пункте 1 статьи 168](#) Налогового кодекса указано, что суммы НДС, исчисленные продавцом при реализации товаров,

подлежат предъявлению к оплате покупателю.

Возврат товара продавцу, обусловленный расторжением договора купли-продажи ввиду нарушения его условий покупателем, означает возвращение сторон договора в исходное положение. В этом случае реализация товара считается несостоявшейся и налог не может быть предъявлен к оплате покупателю, то есть объект налогообложения отсутствует. Следовательно, налогоплательщик вправе требовать корректировки сумм НДС, ранее исчисленных при передаче товара покупателю, учитывая гарантированное [подпунктом 5 пункта 1 статьи 21](#) Налогового кодекса право на возврат сумм налога, внесенных в бюджет излишне - при отсутствии объекта налогообложения.

Для случаев возврата товара в [пункте 5 статьи 171](#) и [пункте 4 статьи 172](#) Налогового кодекса установлены специальные правила корректировки ранее начисленных продавцом сумм налога посредством их заявления к вычету при условии отражения операций по возврату в бухгалтерском учете и не позднее одного года с момента возврата товара.

Все эти условия Обществом были соблюдены.

Доводы налогового органа о повышенном стандарте доказывания с учетом аффилированности продавца и покупателя возвращенного товара судом не приняты во внимание, поскольку взаимозависимость участников сделки имеет значение в соответствии с постановлением Пленума ВАС РФ №53 лишь для установления факта получения необоснованной налоговой выгоды.

В данном случае налоговый орган не привел каких-либо доказательств в обоснование того, какую выгоду извлек заявитель от операции по возврату товара с учетом предоставления налогоплательщиком доказательств реализации возвращенного товара в дальнейшем в более поздний налоговый период.

Как верно отмечено представителями заявителя, реализация товара в более поздний период, напротив, предполагает возникновение обязанности по уплате НДС в большем размере с учетом постоянного роста цен на алкогольную продукцию.

Суд также не усматривает оснований для непредоставления вычета по возврату товара в связи с невозможностью идентификации возвращенной продукции (ее связи с конкретными номерами акцизных марок), поскольку законом предусмотрено лишь единственное условие для предоставления вычета – факт возврата товара и отражение его в бухгалтерском учете.

Доводы налогового органа о необходимости выставления обратных счетов-фактур в данном случае опровергаются правовой позицией Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ, изложенной в определении от 14.03.2019 N 301-КГ18-20421.

Ссылка инспекции на то, что необходимым условием для предоставления вычета по акцизу в связи с возвратом товара является факт его уплаты в предыдущем периоде в связи с его реализацией не нашла отражения в оспариваемом решении.

Кроме того, подобная позиция не соответствует действующим в период выявления нарушения нормам НК РФ.

Так, в соответствии с частью 5 статьи 201 НК РФ в редакции от 28.11.2015 вычеты сумм акциза, указанные в [пункте 5 статьи 200](#) настоящего Кодекса, производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата этих товаров или отказа от этих товаров.

Такого условия, как «уплата налогоплательщиком в полном объеме акциза при реализации впоследствии возвращенных подакцизных товаров», содержащегося в пункте 5 статьи 201 НК РФ в ред. Федерального закона от 05.04.2016 N 101-ФЗ, данная норма, действующая вверяемый период, не содержит.

Особо стоит отметить, что как было установлено судом в ходе судебного разбирательства, при исключении из состава вычетов по акцизу за февраль 2015 года налоговым органом в нарушение требований закона была исключена сумма налогового

вычета из строки 2.3.2, одновременно отраженная налогоплательщиком в составе суммы акциза по строке 2.1.4, поскольку, как пояснили представители заявителя и не оспаривал налоговый орган, реализация и возврат товара имели место в одном налоговом периоде.

Декларация по акцизу за февраль 2015 года, о которой идет речь, была представлена в материалы дела сопроводительным письмом инспекции (вх. 24712 от 21.02.2020), переданным по системе «Мой арбитр».

В то же время, как указано в пункте 5.6.2 Порядка заполнения формы и формата налоговой декларации по акцизам на подакцизные товары, утв. Приказом ФНС России от 14.06.2011 N ММВ-7-3/369@ (ред. от 14.11.2013), действующим в проверяемый период, в графе 2 указываются суммы акциза, подлежащие вычету:

- по коду показателя 30001 указывается сумма акциза, подлежащая вычету в порядке, установленном **пунктом 5 статьи 201** Кодекса, по виду подакцизного товара, возвращенного налогоплательщику покупателями;

- код показателя 30001 отражается в том случае, если акциз по возвращенным товарам был начислен и отражен в декларации за тот период, когда эти товары были реализованы (переданы).

Причиной доначисления по оспариваемому решению 85 198 986 руб. НДС за 2014 – 2015 год, 23 816 138 руб. штрафа за неполную уплату НДС за 2015 год и 29 500 319 руб. пени за его несвоевременную уплату явилось неправомерное, по мнению налогового органа, не включение в налоговую базу по НДС сумм, полученных налогоплательщиком по расчетному счету **в качестве авансов за приобретение товара**.

Налоговый орган исходил из того, что при перечислении денежных средств предполагаемые покупатели указали в назначении платежа «аванс за товар», а последующее изменение назначения платежа на «по договору займа» в соответствии с письмами предполагаемых покупателей не может быть принято во внимание, поскольку указанное невозможно проверить – юридические лица, указавшие на изменение назначения платежа, исключены из ЕГРЮЛ.

Суд согласился в данном случае с налоговым органом с учетом следующих обстоятельств.

Налоговым органом установлены факты, свидетельствующие о поддельности (подложности) представленных налогоплательщиком документов, которые подтверждаются:

1) показаниями руководителей организаций, отрицающих факт заключения и подписания договоров займа: протоколы допросов: руководителя ООО «Новотех» Безикова Анатолия Сергеевича; руководителей ООО «Олимпия» Шевченко Михаила Игоревича, Воробьева Евгения Адольфовича; руководителей ООО «Паллада» Князева Сергея Сергеевича, Воробьева Евгения Адольфовича; руководителя ООО «Стройтранс» Лопарева Дмитрия Александровича; руководителя ООО «Гарант» Когана Евгения Владимировича; руководителя ООО «Омское Продовольствие» Шаймерденовой Зинат Муталлаповны.

2) анализом бухгалтерской и налоговой отчетности (не отражение вышеуказанными «Займодавцами» в бухгалтерской отчетности финансовых вложений в виде предоставленных займов;

отсутствие источника для выдачи займов, в том числе долгосрочных в виде собственных и привлеченных денежных средств; наличие минимальной налоговой нагрузки);

3) анализом движения денежных средств по расчетным счетам организаций-«займодавцев»;

4) проведенными технико-криминалистической и почерковедческой экспертизами (заключение Автономной некоммерческой организации Западно-Сибирского Экспертно-Правового Центра № 141/2017 от 17.11.2017, согласно которой

печати на договорах займа выполнены с использованием одного и того же устройства, а также вероятностного вывода об исполнении подписей руководителей организаций, внесших предоплату);

5) в период совершения либо по окончании совершения операции по оформлению займов предприятию ООО «ЛВЗ «ОША» организации-заимодавцы реорганизованы путем присоединения к юридическому лицу либо произведена переименование организации, смена руководителя организации и миграция в другой регион.

Доводы заявителя о том, что для отражения указанных денежных средств в составе налоговой базу необходимо установить факт реализации товара, судом отклоняются, поскольку налоговым органом в ходе проверки установлена направленность воли налогоплательщика на подделку документов об изменении назначения платежа, что свидетельствует о его недобросовестности.

В то же время, проверить факт наличия реализации товара налоговому органу не представилось возможным ввиду исключения из ЕГРЮЛ лиц, внесших денежные средства за товар на расчетный счет заявителя.

Налоговым органом по результатам проверки также был доначислен **налог на доходы физических лиц** в размере 26 662 218 руб., штраф за его неуплату и неперечисление в бюджет в размере 5 332 433 руб. 60 коп., а также пени за его несвоевременную уплату в размере 7 452 149 руб. 21 коп. Указанные доначисления были связаны с исчислением налога с сумм, выплаченным Обществом своему учредителю Веретено В.К.

При расчете доначисленного налога на доходы физических лиц за период с 01.04.2015 налоговый орган исходил из сальдо на начало этого периода, того, что предшествующий период охвачен предыдущей проверкой.

Договоры займа в ходе проверки не представлялись. В ходе судебного разбирательства представлена иная редакция договора.

В материалы дела Обществом представлены РКО, ПКО по взаимоотношениям с Веретено В.К., в ходе исследования которых судом установлено, что из назначения платежа не видно, по какому договору был предоставлен займ, имело место предоставление займа, либо его возврат.

С учетом взаимозависимости лиц, отсутствием у налогового агента ясного и четкого понимания о размере и существовании задолженности перед Веретено (Веретено перед Обществом), неведение учета указанных операций суд пришел к выводу о том, что действия Общества и его учредителя не были направлены на конкретные результаты сделки, а свидетельствовали о создании видимости хозяйственной операции по предоставлению займа с целью ухода от налогообложения названных доходов учредителя Общества.

Налоговый орган рассчитал налог на основании сальдо, предоставленного налоговым агентом.

Доводы заявителя о том, что переданные Веретено средства, как следует из схемы, описанной налоговым органом на странице 5 оспариваемого решения, были учтены при доначислении налогов Обществу, судом отклоняются, поскольку налоговая база по НДФЛ определяется в момент выплаты дохода; дальнейшее направление полученных Веретено В.К. денежных средств в хозяйственный оборот имеет значение лишь для налогообложения доходов деятельности Веретено ли, Общества ли на следующем этапе.

Заявитель также просит признать недействительным пункт 3.1.1 резолютивной части оспариваемого решения **в части неучёта доначисленных** в ходе проверки налога на добавленную стоимость и акциза в размере 1 442 396 606 руб. 08 копеек (см.

расчетоспариваемых сумм (том дела 434, л.д. 88, протокол судебного заседания от 05.03.2020, стр.16 дополнений заявителя от 24.01.2020, аудиопротокол от 18.05.2020).

Как видно из текста пункта 3.1.1 резолютивной части решения, по результатам проверки учтенный Обществом для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль убыток был уменьшен на 154 764 305 руб. за 2014 год и на 225 004 546 руб. за 2015 год. Таким образом, принятие во внимание судом доводов налогоплательщика по данному эпизоду, как полагает заявитель, влечет за собой признание недействительным пункт 3.1.1 решения в полном объеме.

Между тем, суд не согласился с налогоплательщиком в названной части, полагая, что доначисленные в ходе проверки НДС и акциз не могут повлиять на финансовый результат, определяемый для целей исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, по следующим причинам.

Как указано в пункте 1 части 1 статьи 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, начисленные в установленном настоящим Кодексом порядке, за исключением перечисленных в [статье 270](#) настоящего Кодекса;

Пунктом 19 статьи 270 НК РФ оговорено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с настоящим Кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено настоящим Кодексом, а также сумм торгового сбора.

Поскольку налог на добавленную стоимость, как и акциз, по общему правилу, не включается в стоимость реализуемого товара, а выделяется отдельной строкой в расчетных документах, постольку названные налоги как раз и относятся к перечисленным в пункте 19 статьи 270 НК РФ, а значит, не могут быть отнесены на уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Доводы заявителя о том, что налоговым органом не были учтены при принятии решения смягчающие вину обстоятельства, не приняты судом во внимание с учетом умышленного характера действий налогоплательщика, установленного в ходе проверки.

Ссылка заявителя на имевшие место процессуальные нарушения при проведении проверки судом отклоняется, поскольку с учетом длительного рассмотрения дела судом налогоплательщик не был лишен возможности оценить все имеющиеся в деле доказательства, а потому характер указанных нарушений нельзя признать существенным.

Ввиду частичного удовлетворения требований заявителя по правилам статьи 110 АПК РФ расходы по уплате государственной пошлины следует отнести на налоговый орган.

На основании изложенного, руководствуясь статьями 110, 167-170, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, именем РФ, арбитражный суд

Р Е Ш И Л:

заявление общества с ограниченной ответственностью «Ликеро-водочный завод «ОША» (ОГРН 1025501857260, ИНН 5503024984) удовлетворить частично.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Омской области от 27.06.2018 № 03-21/56391621 в части доначисления 437955032 руб. 51 коп. НДС за 2014 – 2015 год, 86886556 руб. 96 коп. штрафа за неполную уплату НДС за 2015 год и 151642748 руб. 93 коп. пени за его несвоевременную уплату; 1 127675159 руб. 20 коп. акциза за 2014-2015 год, 122 406451

руб. 20 коп. штрафа за его неполную уплату в 2015 году и 412605660 руб. 72 коп. пени за его несвоевременную уплату, как несоответствующее требованиям закона.

В удовлетворении остальной части требований отказать.

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Омской области (ОГРН 1045509009996, ИНН 5505037107) в пользу общества с ограниченной ответственностью «Ликеро-водочный завод «ОША» (ОГРН 1025501857260, ИНН 5503024984) 3 000 руб. государственной пошлины, уплаченной при подаче заявления в суд.

Решение вступает в законную силу по истечении месячного срока со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба. В случае подачи апелляционной жалобы решение, если оно не отменено и не изменено, вступает в законную силу со дня принятия постановления арбитражного суда апелляционной инстанции.

Решение может быть обжаловано в порядке апелляционного производства в Восьмой арбитражный апелляционный суд (644024, Омская область, город Омск, улица 10 лет Октября, дом 42) в течение месяца со дня принятия решения (изготовления его в полном объеме).

Решение может быть обжаловано в порядке кассационного производства в срок, не превышающий двух месяцев со дня вступления его в законную силу, в Арбитражный суд Западно-Сибирского округа (625010, Тюменская область, город Тюмень, улица Ленина, дом 74) при условии, что оно было предметом рассмотрения арбитражного суда апелляционной инстанции или суд апелляционной инстанции отказал в восстановлении пропущенного срока подачи апелляционной жалобы.

Апелляционная и кассационная жалобы подаются в арбитражные суды апелляционной и кассационной инстанций через арбитражный суд, принявший решение.

В соответствии с частью 5 статьи 15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации настоящий судебный акт выполнен в форме электронного документа и подписан усиленной квалифицированной электронной подписью судьи.

Код доступа к оригиналам судебных актов, подписанных электронной подписью судьи, размещенных в «Картотеке арбитражных дел», содержится в нижнем колонтитуле на первой странице определений суда по делу. Для реализации ограниченного доступа к оригиналу судебного акта необходима регистрация на портале государственных услуг.

Лицам, участвующим в деле, разъясняется, что в соответствии с частью 1 статьи 122, частью 1 статьи 177, частью 1 статьи 186 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации последующие судебные акты по делу, в том числе итоговые, на бумажном носителе участникам арбитражного процесса не направляются, а предоставляются в форме электронного документа, подписанного электронной цифровой подписью судьи, посредством их размещения в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» (информационная система «Картотека арбитражных дел») в режиме ограниченного доступа по указанному в определениях коду.

По ходатайству лиц, участвующих в деле, копии судебных актов на бумажном носителе могут быть направлены им в пятидневный срок со дня поступления соответствующего ходатайства в арбитражный суд заказным письмом с уведомлением о вручении или вручены им под расписку.

Информация о движении дела может быть получена путем использования сервиса «Картотека арбитражных дел» <http://kad.arbitr.ru> в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Судья

С.Г. Захарцева

Электронная подпись действительна.

Данные ЭП: Удостоверяющий центр ФГБУ ИАЦ Судебного
департамента
Дата 18.06.2019 2:17:01
Кому выдана Захарцева Светлана Геннадьевна