



ЧЕТВЕРТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД
672000, Чита, ул. Ленина 100б, <http://4aas.arbitr.ru>

ПО С Т А Н О В Л Е Н И Е

г. Чита

Дело № А10-3056/2014

8 февраля 2018 года

Резолютивная часть постановления объявлена 1 февраля 2018 года.
Полный текст постановления изготовлен 8 февраля 2018 года.

Четвертый арбитражный апелляционный суд в составе председательствующего судьи Ячменёва Г.Г., судей Басаева Д.В., Каминского В.Л., при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Соломиной А.В., рассмотрел в открытом судебном заседании апелляционную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Республике Бурятия на не вступившее в законную силу решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 3 ноября 2017 года по делу № А10-3056/2014 по заявлению Общества с ограниченной ответственностью «ТЕХПРОМИНВЕСТ» (ОГРН 1037724061275, ИНН 7724290402; место нахождения: г. Улан-Удэ, ул. Борсоева, д. 19б, 5 этаж) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Республике Бурятия (ОГРН 1040302994401, ИНН 0326023525; место нахождения: г. Улан-Удэ, ул. Борсоева, д. 11а) о признании недействительным (в части) решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 7 февраля 2014 года № 14-05, (суд первой инстанции: Пунцукова А.Т.)

при участии в судебном заседании (до и после перерыва) представителей лиц, участвующих в деле:

от ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ»: Билдаев Федор Павлович, доверенность от 18 января 2018 года; Капустин Илья Аронович, доверенность от 27 декабря 2017 года;

от инспекции: Нехурова Виктория Геннадьевна, доверенность от 6 марта 2017 года; Бугдашкина Александра Александровна, доверенности от 11 января 2018 года и от 29 января 2018 года,

и установил:

Общество с ограниченной ответственностью «ТЕХПРОМИНВЕСТ» (далее – ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ», Общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Бурятия с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Республике Бурятия (далее – инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 7 февраля 2014 года № 14-05 в части начисления излишне возмещенного налога на добавленную стоимость в сумме 33 925 821 рубля, пени по налогу на добавленную стоимость за период с 23 мая 2012 года по 7 февраля 2014 года в сумме 5 166 638 рублей.

Решением Арбитражного суда Республики Бурятия от 30 июня 2015 года (т. 21, л.д. 127-142), оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного

апелляционного суда от 16 сентября 2015 года (т. 22, л.д. 205-219), в удовлетворении заявленных Обществом требований отказано в полном объеме.

Постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21 января 2016 года (т. 24, л.д. 133-142) решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 30 июня 2015 года по делу № А10-3056/2014 и постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 16 сентября 2015 года по тому же делу отменены, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Бурятия.

Суд кассационной инстанции указал, что судебные акты, принятые по настоящему делу судами первой и апелляционной инстанций, основаны, в частности, на выводах налогового органа о наличии совокупности обстоятельств и фактов, свидетельствующих о согласованности действий Общества и его контрагента - Открытого акционерного общества «Озёрный горно-обогатительный комбинат» (далее – ОАО «Озёрный ГОК»), направленных на создание искусственных условий в целях незаконного возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость за пределами трехлетнего срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Проверяя доводы кассационной жалобы, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа пришел к выводу о том, что судами первой и апелляционной инстанций не в полной мере установлены все обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения и разрешения настоящего дела. В частности, суд кассационной инстанции отметил, что в кассационной жалобе содержится довод о том, что результаты проведенных по делу экспертиз спорных счетов-фактур противоречат друг другу и данные противоречия не устранены судами первой и апелляционной инстанции.

Как указано Арбитражным судом Восточно-Сибирского округа, предметом проведенных по делу экспертиз были в общей сложности 20 спорных счетов-фактур. При этом 4 счета-фактуры не были предметом исследования ни одной из экспертиз, тогда как в решении налогового органа от 7 февраля 2014 года № 14-05 сделаны выводы о дате изготовления 24 счетов-фактур. Аналогичные выводы о дате изготовления 24 счетов-фактур сделаны в решении суда первой инстанции и постановлении суда апелляционной инстанции. При этом мотивов, по которым суды отождествляют 4 счета-фактуры, выставленные 30 сентября 2008 года, с остальными 20 счетами-фактурами, являвшимися предметом исследования экспертов, в судебных актах не приведено.

Кроме того, ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» в суде первой и апелляционной инстанции, равно как и в кассационной жалобе, было указано на то, что время изготовления и получения спорных счетов-фактур подтверждается и иными доказательствами, в том числе журналом учета полученных счетов-фактур. Мотивов, по которым судами было отвергнуто данное доказательство, в судебных актах также не приведено.

Суд кассационной инстанции отметил также, что в постановлении суда апелляционной инстанции указано, что доводы о наличии противоречий между выводами экспертов не нашли своего подтверждения на основании исследования содержания экспертиз. При этом мотивов, по которым суд апелляционной инстанции констатировал отсутствие противоречий между результатами экспертиз, в постановлении не приведено.

Исходя из вышеизложенного, Арбитражным судом Восточно-Сибирского округа сделан вывод о том, что судами не в полной мере установлена, исследована и оценена вся совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, которые должны учитываться при решении вопроса о возмещении данного налога, в том числе за пределами установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса срока.

Суд кассационной инстанции указал, что при новом рассмотрении дела суду первой инстанции следует принять меры к устранению противоречий в ходе оценки доказательств, привести мотивы, по которым он принимает или отвергает имеющиеся в деле доказательства (часть 7 статьи 71, пункт 2 части 4 статьи 170 Арбитражного

процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК Российской Федерации)), результаты проведенных экспертиз оценить наряду с иными доказательствами по делу в соответствии с правилами статьи 71, части 3 статьи 86 АПК Российской Федерации, разрешить вопрос о распределении расходов по государственной пошлине за кассационное рассмотрение дела.

При повторном рассмотрении дела ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» уточнило заявленные требования в порядке, предусмотренном статьей 49 АПК Российской Федерации, и просило признать решение инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 7 февраля 2014 года № 14-05 недействительным в части начисления излишне возмещенного налога на добавленную стоимость в сумме 33 925 821 рубля, пеней по налогу на добавленную стоимость за период с 23 мая 2012 года по 7 февраля 2014 года в сумме 5 166 638 рублей, привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 92 400 рублей.

Уточнение требований было принято судом первой инстанции.

По результатам повторного рассмотрения дела решением Арбитражного суда Республики Бурятия от 3 ноября 2017 года (т. 32, л.д. 86-117) заявленные Обществом требования удовлетворены: решение инспекции от 7 февраля 2014 года № 14-05 признано недействительным в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 33 925 821 рубля, пеней по налогу на добавленную стоимость за период с 23 мая 2012 года по 7 февраля 2014 года в сумме 5 166 638 рублей, привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 92 400 рублей, как несоответствующее Налоговому кодексу. Одновременно на налоговый орган возложена обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» в части удовлетворенных требований. С инспекции в пользу Общества взысканы судебные расходы в виде уплаченной государственной пошлины в размере 3 500 рублей, судебные расходы по делу – в сумме 318 000 рублей. ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» возвращена излишне уплаченная государственная пошлина по чеку-ордеру от 24 сентября 2015 года в размере 1 500 рублей.

Не согласившись с решением суда первой инстанции, налоговый орган обжаловал его в апелляционном порядке. Заявитель апелляционной жалобы ставит вопрос об отмене решения суда первой инстанции, считает его незаконным, необоснованным.

В обоснование своей позиции инспекция, ссылаясь на правовую позицию, изложенную в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 июня 2010 года № 2217/10, отмечает, что соответствующими налоговыми периодами, в которых Обществу надлежало заявить право на налоговый вычет, являются соответствующие периоды 2007 года, а также 1, 2 и 3 кварталы 2008 года. Следовательно, по мнению инспекции, налоговые вычеты могли быть заявлены в уточненной налоговой декларации, представленной не позднее 30 сентября 2011 года.

Налоговый орган полагает, что результаты проведенных по делу экспертиз противоречат доводам налогоплательщика (с которыми согласился суд первой инстанции) о том, что все факсимильные счета-фактуры были получены Обществом от ОАО «Озёрный ГОК» по электронной почте и распечатаны на цветном принтере. Инспекция отмечает, что названный довод опровергается фактом проставления подписи от имени Самбатова С.Г., Мулиной М.В. на спорных счетах-фактурах шариковой ручкой.

По мнению заявителя апелляционной жалобы, необоснованными являются и выводы суда первой инстанции о том, что материалами дела подтверждается факт наличия на первоначально выставленных ОАО «Озёрный ГОК» счетах-фактурах факсимильных подписей руководителя данной организации.

Как указывает налоговый орган, ни в ходе проведения выездной налоговой проверки, ни при рассмотрении дела Обществом не представлены журналы входящей

корреспонденции за период с 1 октября 2008 года по 31 декабря 2011 года; по требованию инспекции от 31 октября 2013 года № 14-96 документы, подтверждающие утрату либо уничтожение журналов исходящей корреспонденции за указанный период, налогоплательщиком также не представлены.

По мнению инспекции, о фиктивности писем аудиторской компании свидетельствует, в том числе, тот факт, что юридическим и фактическим адресом места нахождения Общества, адресом постоянно действующего исполнительного органа ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» в проверяемом периоде являлся следующий адрес: 119049, г. Москва, ул. Донская, д. 13. При этом как юридический, так и фактический адрес места нахождения Общества с ограниченной ответственностью Аудиторская фирма «Триада-Аудит» (далее – ООО Аудиторская фирма «Триада-Аудит») – Республика Бурятия, г. Улан-Удэ, ул. Ермаковская, д. 7. В этой связи налоговый орган отмечает, что в ответ на требование инспекции от 10 декабря 2012 года № 14-15061 о представлении документов, подтверждающих факт командировки аудиторов в г. Москва, ООО Аудиторская фирма «Триада-Аудит» даны пояснения о том, что проверка проводилась в г. Улан-Удэ.

В своей апелляционной жалобе налоговый орган указывает также, что налогоплательщиком представлялись по несколько вариантов одних и тех же счетов-фактур. В опровержение доводов о несвоевременном получении счетов-фактур инспекция ссылается на показания главного бухгалтера ОАО «Озёрный ГОК» Мулиной М.В., согласно которым спорные счета-фактуры выставлялись своевременно (протокол допроса от 29 мая 2013 года № 14-27).

Ошибочными, по мнению заявителя апелляционной жалобы, являются и выводы суда первой инстанции о том, что эксперту было поручено установить дату изготовления счета-фактуры по дате изготовления (выполнения) печатного текста.

Кроме того, инспекция указывает, что в случае приостановления выездной налоговой проверки налогоплательщик не освобождается от обязанности представления ранее запрошенных налоговым органом и не представленных к моменту приостановления проведения проверки документов: в рассматриваемом случае требование о представлении документов составлено и вручено Обществу до приостановления выездной налоговой проверки, следовательно, налогоплательщик правомерно привлечен к ответственности на основании пункта 1 статьи 126 Налогового кодекса в виде штрафа.

В письменных возражениях от 19 января 2018 года на апелляционную жалобу ООО «Техпромвест» выражает согласие с решением суда первой инстанции, просит оставить его без изменения.

На основании статьи 163 АПК Российской Федерации в судебном заседании 25 января 2018 года объявлялся перерыв до 10 часов 00 минут 1 февраля 2018 года, о чем было сделано публичное объявление путем размещения соответствующей информации на официальном сайте суда апелляционной инстанции.

После перерыва в судебном заседании лицами, участвующими в деле, представлены дополнительные документы:

- ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» – письменные пояснения от 29 января 2018 года к отзыву на апелляционную жалобу с приложением копии заявления Мулиной М.В. от 29 января 2018 года;

- инспекцией – письменные пояснения от 29 января 2018 года к апелляционной жалобе.

На основании части 2 статьи 268 АПК Российской Федерации названные документы приобщены к материалам дела.

Суд апелляционной инстанции, рассмотрев дело по правилам главы 34 АПК Российской Федерации, проанализировав доводы апелляционной жалобы и отзыва на нее, а также дополнительно представленных письменных пояснений, заслушав представителей налоговой инспекции и ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ», изучив материалы дела, проверив правильность применения судом первой инстанции норм процессуального

и материального права, пришел к следующим выводам.

Как следует из материалов дела, на основании решения от 28 сентября 2012 года № 14-111 (т. 6, л.д. 129) в период с 28 сентября 2012 года по 19 июля 2013 года в отношении ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налога на добавленную стоимость за период с 1 октября 2008 года по 31 декабря 2011 года, налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, налога на добычу полезных ископаемых, транспортного налога, земельного налога, водного налога, акцизов, налога на доходы физических лиц за период с 1 января 2009 по 31 декабря 2011 года, единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за период с 1 января 2009 года по 31 декабря 2009 года.

Результаты выездной налоговой проверки отражены в акте проверки от 16 сентября 2013 года № 14-33 (т. 6, л.д. 2-42).

Среди прочего, проверкой установлено нарушение Обществом срока заявления налоговых вычетов, определенного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса, по уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 4 квартал 2008 года и, как следствие, неправомерное возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость в размере 33 925 820 рублей.

По итогам рассмотрения материалов налоговой проверки, с учетом возражений налогоплательщика, а также материалов дополнительных мероприятий налогового контроля, проведенных на основании решения от 22 октября 2013 года № 14-13, инспекцией принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 7 февраля 2014 года № 14-0 (т. 1, л.д. 27-180), в соответствии с которым ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» доначислен налог на добавленную стоимость в размере 33 925 821 рубль, соответствующие пени в сумме 5 166 638 рублей. Кроме того, Общество привлечено к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 126 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 99 800 рублей (пункт 2 решения).

Пунктом 4 решения предложено уменьшить убытки при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2011 год в размере 73 032 рублей.

Названное решение было обжаловано ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» в апелляционном порядке в вышестоящий налоговый орган.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Бурятия (далее – УФНС России по Республике Бурятия) от 18 апреля 2014 года № 15-11/00094 апелляционная жалоба Общества на решение инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 7 февраля 2014 года № 14-05 оставлена без удовлетворения, указанное решение инспекции утверждено, признано вступившим в силу.

Не согласившись с решением налогового органа от 7 февраля 2014 года № 14-0 в части доначисления налога на добавленную стоимость в размере 33 925 821 рублей, пеней в сумме 5 166 638 рублей, привлечения к ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 92 400 рублей, ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» оспорило его в судебном порядке.

Суд апелляционной инстанции считает ошибочными выводы суда первой инстанции о наличии оснований для удовлетворения требований Общества о признании оспариваемого решения инспекции недействительным в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 26 905 821 рубль, пеней по налогу на добавленную стоимость за период с 23 мая 2012 года по 7 февраля 2014 года в сумме 4 097 144 рубль, привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 9 240 рублей, исходя из следующего.

Как следует из оспариваемого решения инспекции, 27 декабря 2011 года Общество представило в налоговый орган уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за 4 квартал 2008 года, в которой заявило к возмещению налог на добавленную стоимость в сумме 34 386 435 рублей. При этом счета-фактуры, по которым

заявлено право на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость по контрагенту ОАО «Озерный ГОК», относятся к 2007 году, 1, 2 и 3 кварталам 2008 года. В обоснование правомерности заявления вычетов в уточненной налоговой декларации за 4 квартал 2008 года Общество сослалось на получение данных счетов-фактур только в октябре 2008 года. До октября 2008 года Общество не могло получить от своего контрагента (ОАО «Озерный ГОК») надлежащим образом оформленные счета-фактуры, указанные счета-фактуры выставлялись в его адрес с факсимильной подписью руководителя, поэтому не могли служить основанием для заявления права на налоговые вычеты. Учитывая доводы Общества о фактическом получении в октябре 2008 года счетов-фактур, на основании которых заявлено право на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета, налоговым органом по результатам камеральной налоговой проверки указанной уточненной налоговой декларации принято решение от 5 апреля 2012 года № 50 о возмещении суммы налога на добавленную стоимость в размере 33 934 648 рублей.

При принятии решения о назначении выездной налоговой проверки в отношении ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» в связи с представлением им уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 4 квартал 2008 года, на основании абзаца третьего пункта 4 статьи 89 Налогового кодекса в предмет выездной налоговой проверки был включен период, за который была представлена уточненная налоговая декларация.

По результатам выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о наличии совокупности обстоятельств и фактов, свидетельствующих о согласованности действий ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» и его контрагента ОАО «Озерный ГОК», направленных на создание искусственных условий в целях незаконного возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость за пределами трехлетнего срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса.

В уточненной налоговой декларации за 4 квартал 2008 года (т. 2 л.д. 43-46) к вычету заявлены суммы налога на добавленную стоимость, в том числе, по следующим счетам-фактурам:

- № 0000001М от 27 июля 2007 года на сумму 342 240 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 52 206,10 руб.;
- № 0000002М от 27 августа 2007 года на сумму 342 240 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 52 206,10 руб.;
- № 0000004М от 27 сентября 2007 года на сумму 342 240 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 52 206,10 руб.;
- № 0000003М от 28 сентября 2007 года на сумму 2 006 000 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 306 000 руб.;
- № 00000003 от 30 сентября 2007 на сумму 26 272 700 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 4 007 700 руб.;
- № 0000005М от 30 сентября 2007 на сумму 712 000 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 108 610,17 руб.;
- № 00000016 от 31 октября 2007 года на сумму 4 227 940 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 644 940 руб.;
- № 0000007М от 30 ноября 2007 года на сумму 684 400 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 104 400 руб.;
- № 00000024 от 30 ноября 2007 года на сумму 10 126 760 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 1 544 760 руб.;
- № 0000008М от 30 ноября 2007 года на сумму 259 600 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 39 600 руб.;
- № 00000046 от 28 декабря 2007 года на сумму 236 000 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 36 000 руб.;
- № 00000047 от 31 декабря 2007 года на сумму 5 192 000 рублей, в том числе налог

на добавленную стоимость 792 000 руб.;

- № 14 от 31 марта 2008 года на сумму 13 109 800 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 1 999 800 руб.;

- № 15 от 31 марта 2008 года на сумму 3 245 000 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 495 000 руб.;

- № 17 от 31 марта 2008 года на сумму 6 942 283 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 1 058 992,32 руб.;

- № 18 от 31 марта 2008 года на сумму 7 080 000 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 1 080 000 руб.;

- № 19 от 31 марта 2008 года на сумму 4 720 000 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 720 000 руб.;

- № 39 от 30 июня 2008 года на сумму 5 581 400 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 581 400 руб.;

- № 38 от 30 июня 2008 года на сумму 14 160 000 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 2 160 000 руб.;

- № 37 от 4 июля 2008 года на сумму 70 800 000 рублей, в том числе налог на добавленную стоимость 10 800 000 руб.

Данные счета-фактуры выставлены Обществу в связи с осуществлением (оказанием) ОАО «Озерный ГОК» работ (услуг) в 2007 году, первом-третьем кварталах 2008 года по следующим договорам:

- по договору аренды от 30 сентября 2007 года № 03-09/07-Т транспортного средства с экипажем, по условиям которого арендодатель (ОАО «Озерный ГОК») представляет арендатору (ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ») транспортное средство WOLKSWAGEN 7 NM MULTIVAN (регистрационный номер 0249 OM 177) во временное владение и пользование за плату, а также оказывает арендатору услуги по управлению транспортом и по его технической эксплуатации;

- по договору возмездного оказания услуг от 1 июня 2007 года № 43-У, согласно которому исполнитель (ОАО «Озерный ГОК») обязуется по заданию заказчика (ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ») оказать информационные, консультационные и исследовательские услуги, касающиеся освоения Озерного месторождения Еравнинского района Республики Бурятия;

- по договору возмездного оказания услуг от 1 июня 2007 года № 44-У, по условиям которого исполнитель обязуется по заданию заказчика выполнить работы, связанные с освоением Озерного месторождения, в том числе буровые, маркшейдерские работы, организовать оказание транспортных услуг своим и привлеченным транспортом.

В подтверждение права на налоговые вычеты Обществом в налоговую инспекцию, помимо счетов-фактур, представлены акты приема-передачи выполненных работ (услуг).

Отказывая в праве на налоговые вычеты и возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость по упомянутым 20 счетам-фактурам в общей сумме 26 905 821 рубль (равно как и по счетам-фактурам от 30 сентября 2008 года №№ 94, 95, 96 и 97 с налогом в общей сумме 7 020 000 рублей), налоговый орган исходил из того, что право на налоговые вычеты по счетам-фактурам возникло в соответствующих периодах 2007 года и 1, 2 и 3 кварталах 2008 года. В связи с истечением к моменту подачи 27 декабря 2011 года уточненной налоговой декларации предусмотренного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса трехлетнего срока это право утрачено, поэтому применение налоговых вычетов признано неправомерным.

Не соглашаясь с такой позицией инспекцией, суд первой инстанции, проанализировав журнал полученных счетов-фактур за период с 1 октября 2008 года по 31 декабря 2008 года, книгу покупок за тот же период (т. 2, л.д. 12-15, 51-56), протокол допроса директора ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» Салимова И.Х. (т. 7, л.д. 72-82), письма ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» от 7 апреля 2008 года № 03/04-08 и от 25 сентября 2008 года № 03/09-08, сопроводительное письмо ОАО «Озерный ГОК» от 2 октября 2008 года №

1237 (т. 13, л.д. 74-76), журнал регистрации входящих документов (т. 13, л.д. 81-83), письма от 2 апреля 2008 года № 17-В и от 6 августа 2008 года № 28-В, отчеты по форме 2-аудит аудиторской фирмы «Триада Аудит» (т. 12, л.д. 43-85), протокол опроса исполнительного директора ООО Аудиторская фирма «Триада Аудит» Доржиевой С.Б. (т. 7, л.д. 42-45), пришел к выводу о том, что упомянутые выше 20 счетов-фактур (надлежащим образом оформленных), хотя и были выставлены в 2007 году, марте, июне и июле 2008 года, но фактически были получены ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» только 3 октября 2008 года, в связи с чем Общество получило право на применение налоговых вычетов только в четвертом квартале 2008 года и поэтому при заявлении таких вычетов в декабре 2011 года не пропустило установленный пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса трехлетний срок.

В обоснование своих выводов и суждений суд первой инстанции, сославшись на соответствующие положения статей 169, 171 и 172 Налогового кодекса, указал, что право на применение налоговых вычетов не могло возникнуть у ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» до получения им (в октябре 2008 года) надлежащим образом оформленных и подписанных (не факсимиле) счетов-фактур.

Между тем, судом первой инстанции не учтено следующее.

На основании пунктов 1 и 2 статьи 171 Налогового кодекса (здесь и далее – в редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений) 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 и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, и для перепродажи.

Согласно пункту 1 статьи 173 Налогового кодекса сумма налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 настоящего Кодекса, общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с настоящей главой.

Пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса предусмотрено, что если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса и увеличенную на суммы налога, восстановленного в соответствии с пунктом 3 статьи 170 настоящего Кодекса, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 146 настоящего Кодекса, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьями 176 и 176.1 настоящего Кодекса, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Таким образом, по установленным главой 21 Налогового кодекса правилам исчисления налога на добавленную стоимость положительная разница между суммами, получаемыми налогоплательщиками от покупателей, и суммами данного налога, фактически уплачиваемыми налогоплательщиками поставщикам товаров (работ, услуг), подлежит уплате налогоплательщиком в бюджет по результатам налогового периода, а отрицательная - возврату (зачету) налогоплательщику из бюджета.

Исходя из экономической сущности налога на добавленную стоимость как косвенного налога (налога на потребление), федеральный законодатель предусмотрел многоступенчатый механизм его исчисления и уплаты, в рамках которого статьей 173 Налогового кодекса для расчета суммы налога, подлежащей уплате в бюджет,

предусмотрена необходимость определения как сумм налога, исчисленных с налоговой базы (со стоимости реализованных товаров, работ, услуг), так и сумм налога, предъявленных по покупкам, приобретенным для осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налоговому вычету. При этом налогоплательщику в пределах срока, установленного пунктом 2 данной статьи, предоставлена возможность возмещать налог из бюджета и при отсутствии переплаты (переплаченной в бюджет суммы), а именно в случае превышения налоговых вычетов, указанных в декларации, над суммами налога, исчисленными в связи с реализацией товаров (работ, услуг).

Поскольку указанная возможность возмещения положительной разницы между суммой налоговых вычетов и суммой начисленного налога по правилам статьи 176 Налогового кодекса обусловлена необходимостью подтверждения обоснованности заявленных налогоплательщиком в налоговой декларации налоговых вычетов, то перед принятием решения о возмещении налога налоговый орган уполномочен в установленные сроки проводить камеральную проверку налоговой декларации, в ходе которой он вправе потребовать представления документов, обосновывающих применение указанных налоговых вычетов (пункты 2 и 8 статьи 88 Налогового кодекса).

При этом выявление факта исчисления продавцом с налоговой базы налога на добавленную стоимость, заявляемого к вычету покупателем, а также исследование всей совокупности обстоятельств, в том числе подтверждающих надлежащими документами приобретение и оплату товаров (работ, услуг), также возможно лишь в определенные Налоговым кодексом сроки. В частности, согласно статье 89 Налогового кодекса в рамках выездной налоговой проверки или повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено соответствующее решение (пункты 4 и 10); выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, также может проводиться за период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (пункт 11), а согласно его статье 113 срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет три года со дня его совершения или со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого оно было совершено (пункт 1).

Следовательно, как указано в Определениях Конституционного Суда Российской Федерации от 3 июля 2008 года № 630-О-П и от 1 октября 2008 года № 675-О-П, сроки реализации прав в рамках налоговых правоотношений установлены не только для налогоплательщиков, но и для налоговых органов. Поэтому при решении вопроса о возмещении налога на добавленную стоимость за пределами установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса срока должно учитываться, в частности, своевременно ли принимались налогоплательщиком соответствующие меры для возмещения налога.

В соответствии с правовой позицией, выраженной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 июня 2010 года № 2217/10, соблюдение трехлетнего срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса, является непременным условием для применения налогового вычета и соответствующего возмещения сумм налога на добавленную стоимость.

В пункте 27 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 года № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» разъяснено, что в силу пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса положительная разница, образовавшаяся в результате превышения суммы налоговых вычетов над суммами налога, исчисленного по облагаемым операциям, подлежит возмещению налогоплательщику из бюджета при условии подачи им налоговой декларации до истечения установленного данным пунктом трехлетнего срока.

Поскольку указанной нормой не предусмотрено иное, налоговые вычеты могут быть отражены налогоплательщиком в налоговой декларации за любой из входящих в соответствующий трехлетний срок налоговых периодов.

При этом правило пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса о трехлетнем сроке подачи налоговой декларации должно быть соблюдено налогоплательщиком и в случае включения им налоговых вычетов в подаваемую уточненную налоговую декларацию.

В пункте 28 того же Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации указано, при применении пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса суды, руководствуясь принципом равенства налогообложения (пункт 1 статьи 3 Кодекса), должны исходить из того, что положения названного пункта о предельном сроке декларирования налоговых вычетов не могут быть истолкованы как устанавливающие разные правила в отсутствие объективных различий. В связи с этим право на вычет налога может быть реализовано налогоплательщиком лишь в пределах установленного данной нормой срока вне зависимости от того, образуется ли в результате применения налоговых вычетов положительная или отрицательная разница (то есть как сумма налога к возмещению, так и сумма налога к уплате в бюджет).

В соответствии с правовой позицией, выраженной в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 27 октября 2015 года № 2428-О, налогоплательщик вправе учесть суммы налога на добавленную стоимость, фактически уплаченные поставщиками товаров (работ, услуг), - суммы налоговых вычетов в течение установленного федеральным законодателем трехлетнего срока после окончания налогового периода, за который исчисляется к уплате налог на добавленную стоимость (статьи 172 и 173 Налогового кодекса).

Такое законодательное регулирование, направленное на своевременную и полную уплату налога на добавленную стоимость, в том числе фактически предусматривающее трехлетний срок для целей выявления действительной суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, основано на необходимости соблюдения разумного баланса частных и публичных интересов в процессе исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

Таким образом, разрешение вопроса о правомерности предоставления налогоплательщику права на применение налогового вычета по налогу на добавленную стоимость с учетом предусмотренного законодателем срока на его реализацию осуществляется правоприменительными органами исходя из фактических обстоятельств конкретного дела, позволяющих установить соответствующий налоговый период, с которым связано начало течения указанного срока, а также обстоятельств, препятствовавших его соблюдению.

Применительно к рассматриваемому случаю соответствующими налоговыми периодами, в которых Обществу надлежало заявить право на налоговые вычеты, являются третий и четвертый кварталы 2007 года, первый, второй и третий (по счету-фактуре от 4 июля 2008 года № 37) кварталы 2008 года. Соответственно, налоговые вычеты могли быть заявлены в уточненной налоговой декларации, представленной не позднее 30 сентября 2011 года (по последнему налоговому периоду - третьему кварталу 2008 года).

Делая такой вывод, суд апелляционной инстанции исходит из того, что в отношении вычетов по налогу на добавленную стоимость право налогоплательщика на них в силу статей 171 и 172 Налогового кодекса возникает при следующих условиях: предъявление суммы налога покупателю поставщиком товаров (работ, услуг), наличие соответствующего счета-фактуры, приобретение налогоплательщиком товаров (работ, услуг) для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, принятие налогоплательщиком к учету товаров (работ, услуг).

Момент предъявления к вычету налога на добавленную стоимость связан с принятием на учет товаров (работ, услуг) и производится на основании счетов-фактур в период совершения операций по приобретению товаров (работ, услуг). Следовательно,

суммы налоговых вычетов подлежат отражению в том налоговом периоде, в котором выполняются указанные условия.

Принимая во внимание даты выставления спорных счетов-фактур (27 июля 2007 года, 27 августа 2007 года, 27 сентября 2007 года, 28 сентября 2007 года, 30 сентября 2007 года, 31 октября 2007 года, 30 ноября 2007 года, 28 декабря 2007 года, 31 декабря 2007 года, 31 марта 2008 года, 30 июня 2008 года, 4 июля 2008 года), а также составления и подписания актов приема-передачи выполненных работ (услуг) в эти же даты, отражение в дополнительных листах книги покупок № 1, № 2 в графе 4 «дата принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав» дат, соответствующих датам спорных счетов-фактур, что подтверждает принятие к учету работ (услуг), выполненных ОАО «Озерный ГОК» до четвертого квартала 2008 года, ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» вправе было заявить налог на добавленную стоимость в налоговых декларациях за соответствующие периоды 2007 года (третий и четвертый кварталы), первый, второй и третий кварталы 2008 года, то есть в те налоговые периоды, когда счет-фактуры были выставлены контрагентом (ОАО «Озерный ГОК»), а приобретенные работы (услуги) подлежали принятию и фактически были приняты к учету.

При этом налоговые вычеты могли быть отражены Обществом в налоговой декларации за любой из входящих в соответствующий трехлетний срок налоговых периодов (до третьего квартала 2011 года включительно).

Довод ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ», с которым согласился суд первой инстанции, о том, что период фактического получения им от ОАО «Озерный ГОК» спорных 20 счетов-фактур в рассматриваемом случае не совпадает с периодом их составления, поэтому налогоплательщик (Общество) мог получить право на налоговые вычеты сумм налога на добавленную стоимость только в период получения счетов-фактур (четвертом квартале 2008 года), не может быть признан обоснованным, поскольку в соответствии с пунктом 1 статьи 169 Налогового кодекса счет-фактура является лишь документом, подтверждающим наличие оснований для применения налогового вычета, своевременное получение которого зависит от самого Общества и его контрагента.

Изложенное полностью соответствует позиции, выраженной в определении Верховного Суда Российской Федерации от 13 ноября 2017 года № 310-КГ17-16192 (по спору со схожими фактическими обстоятельствами и поднимаемыми правовыми вопросами), в котором, среди прочего, указано следующее: «Довод общества о получении им от контрагентов указанных счетов-фактур во 2 квартале 2008 года и 2 квартале 2010 года соответственно, вследствие чего право на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость у него возникло в эти налоговые периоды, был отклонен судом кассационной инстанции, поскольку имущество было приобретено налогоплательщиком в 4 квартале 2007 года и в 1 квартале 2008 года, а счет-фактура, согласно пункту 1 статьи 169 Налогового кодекса, является лишь документом, подтверждающим наличие оснований для применения налогового вычета, своевременное получение которого зависит от самого налогоплательщика и его контрагента».

В рассматриваемом случае ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» не были своевременно совершены действия, необходимые для предъявления к вычету и возмещения налога на добавленную стоимость, а пропуск срока, предусмотренного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса не связан с ненадлежащим выполнением налоговым органом своих обязанностей либо другими объективными факторами, препятствующими реализации Обществом предусмотренного законом права на налоговые вычеты.

В материалах дела нет доказательства того, что у ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» объективно имелись непреодолимые препятствия для предъявления к вычету спорной суммы налога на добавленную стоимость (26 905 821 рубль) в пределах установленного законом трехлетнего срока.

Ссылки Общества и его представителей (в том числе в отзыве на апелляционную жалобу и в ходе судебного заседания 25 января-1 февраля 2018 года) на невозможность в

течение продолжительного периода времени получить от ОАО «Озерный ГОК» надлежащим образом оформленные счета-фактуры (в том числе по причине незнания российского налогового законодательства руководством контрагента (Фаллетом Р.А., Мамедовым Э.Э.), наличия конфликта интересов между акционерами и др.) документально не подтверждены и, в любом случае, не могут быть признаны допустимым оправданием пропуска предусмотренного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса срока.

Равным образом, не принимаются судом апелляционной инстанции ссылки представителей ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» на выставление контрагентом первоначально счетов-фактур с использованием факсимиле, поскольку в отсутствие доказательств совершения Обществом необходимых действий и принятия им исчерпывающих мер по своевременному - в пределах срока для предъявления к вычету налога - получению от контрагента надлежащим образом оформленных счетов-фактур (направление в адрес ОАО «Озерный ГОК» двух писем – от 7 апреля 2008 года № 03/04-08 и от 25 сентября 2008 года № 03/09-08 – оказалось недостаточным, тем более, что такие письма были направлены по истечении значительного периода времени после выставления счетов-фактур и окончания соответствующих налоговых периодов), не свидетельствуют о правомерности заявления налоговых вычетов за пределами срока, определенного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса.

При этом суд апелляционной инстанции считает необходимым отметить, что при допросе в качестве свидетеля главный бухгалтер ОАО «Озерный ГОК» Муллина Марина Валентиновна пояснила, что оригиналы спорных 20 счетов-фактур направлялись в ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» неоднократно, в последний раз направлялись в 4 квартале 2008 года; в октябре 2008 года оригиналы счетов-фактур были направлены курьером по требованию ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ»; в 2007-2008 годах ОАО «Озерный ГОК» не использовало факсимиле при выставлении счетов-фактур (протокол допроса свидетеля от 7 февраля 2013 года № 14-04, т. 7, л.д. 83-91).

В протоколе допроса от 29 мая 2013 года № 14-27 Муллина М.В. подтвердила, что лично подписывала спорные счета-фактуры, после чего счета-фактуры передавались на подписание руководству ОАО «Озерный ГОК» и впоследствии офис-менеджером Володиной А.В. направлялись (по почте или курьером) в адрес ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» (т. 7, л.д. 109-110).

По мнению суда апелляционной инстанции, приведенные показания главного бухгалтера ОАО «Озерный ГОК» Муллиной М.В. опровергают (или, по крайней мере, ставят под серьезное сомнение) позицию ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» и выводы суда первой инстанции о том, что Общество до 3 октября 2008 года не располагало оригиналами спорных 20 счетов-фактур.

К представленному же в судебное заседание 1 февраля 2018 года письменному объяснению от 29 января 2018 года на имя Салимова И.Х. суд апелляционной инстанции относится критически, поскольку оно подписано не Муллиной М.В., а иным лицом – Мулиной М.В.

Доводы Общества о том, что налоговые вычеты не были заявлены в первичной налоговой декларации за 4 квартал 2008 года, а также в иных декларациях (в том числе уточненных) за налоговые периоды до 3 квартала 2011 года, во избежание процедуры оспаривания решения налогового органа об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость вследствие отсутствия операций по реализации добытых полезных ископаемых, облагаемых этим налогом, являются предположительными, документально неподтвержденными и поэтому не могут быть приняты во внимание в качестве уважительных причин несвоевременного заявления налоговых вычетов.

Кроме того, в рассматриваемой уточненной налоговой декларации также отсутствуют данные о реализации товаров (работ, услуг).

С учетом изложенного, а также принимая во внимание корпоративные отношения между ОАО «Озерный ГОК» и ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ», суд апелляционной

инстанции считает возможным согласиться с позицией инспекции о создании искусственных условий для незаконного получения возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета путем изменения момента выставления в адрес Общества спорных 20 счетов-фактур, то есть момента возникновения права на налоговые вычеты.

Имея в виду приведенные выше правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, суд апелляционной инстанции считает, что отмеченные выше фактические обстоятельства и приведенные основания являются достаточными для признания правомерным отказа налогового органа в предоставлении налоговых вычетов по уточненной налоговой декларации за четвертый квартал 2008 года (в части, относящейся к спорным 20 счетам-фактурам), доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 26 905 821 рубль и соответствующих сумм пени.

Арбитражным судом Республики Бурятия дана надлежащая оценка имеющимся в материалах дела заключениям эксперта от 14 июля 2013 года № 36-4/06-2013, от 22 августа 2013 года № 63-05/08-2013, от 5 декабря 2013 года № 106-03/12-2013, от 9 декабря 2013 года № 107-03/12-2013 (т. 10, л.д. 9-158), от 31 октября 2013 года № 14-10 (т. 5, л.д. 38-41), от 13 марта 2015 года № 1522/05-3(14) (т. 17, л.д. 113-128), от 13 апреля 2015 года № 1664/05-3(14) (т. 18, л.д. 73-77) и от 19 апреля 2017 года № 1739/04-3(16) (т. 30, л.д. 117-129), в этой части выводы суда являются весьма мотивированными и обоснованными, постановленными с учетом указаний суда кассационной инстанции, в связи с чем доводы заявителя апелляционной жалобы о нарушении судом норм процессуального права при оценке указанных доказательств подлежат отклонению.

Вместе с тем, по убеждению суда апелляционной инстанции, содержащиеся в упомянутых заключениях экспертов суждения являются второстепенными (тем более, что проведенные по инициативе налогового органа технические экспертизы мотивированно признаны судом первой инстанции ненадлежащими доказательствами, а в судебных экспертизах не были даны однозначные ответы относительно времени изготовления спорных счетов-фактур) и не влияющими на итоговый вывод суда об отсутствии оснований для признания права Общества на применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в связи с истечением установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса трехлетнего срока и в отсутствие доказательств своевременного принятия соответствующих мер для заявления вычетов и возмещения налога (то есть пропуска названного срока без уважительных причин).

Изложенное соответствует сложившейся судебной-арбитражной практике применения рассматриваемых положений главы 21 Налогового кодекса, в том числе позиции, выраженной в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 27 июня 2017 года № 308-КГ17-7226, от 4 сентября 2017 года № 307-КГ17-11657 и от 13 ноября 2017 года № 310-КГ17-16192 (по делам со схожими фактическими обстоятельствами).

При этом ссылки представителя ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» Капустина И.А. на Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 ноября 2017 года № 34-П, не могут быть приняты во внимание, поскольку в нем рассмотрен конкретный вопрос, связанный с применением подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса (до и после вынесения Верховным Судом Российской Федерации определения от 30 марта 2015 года № 308-КГ15-1222).

В рассматриваемом же случае, вопреки утверждениям представителя Общества Капустина И.А., судебная-арбитражная практика применения положений пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса кардинальным образом не изменялась.

В частности, в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 июня 2010 года № 2217/10, на которое в обоснование своей позиции ссылается ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ», прямо указано, что соблюдение трехлетнего срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса, является

непременным условием для применения налогового вычета и соответствующего возмещения сумм налога на добавленную стоимость.

С учетом изложенного суд апелляционной инстанции полагает, что решение инспекции от 7 февраля 2014 года № 14-05 в части доначисления Обществу налога на добавленную стоимость в сумме 26 905 821 рубль, а также пеней по налогу на добавленную стоимость в сумме 4 097 144 рубля, является законным и оснований для постановки противоположных выводов в этой части у суда первой инстанции не имелось.

При определении суммы пеней, относящихся к доначисленному налогу на добавленную стоимость (26 905 821 рубль), суд апелляционной инстанции исходит из следующего.

Из содержания акта выездной проверки и оспариваемого решения налогового органа усматривается, что пени в сумме 5 166 638 рублей начислены на сумму налога 33 925 821 рубль за период с 23 мая 2012 года по 7 февраля 2014 года.

В судебном заседании 1 февраля 2018 года представители налогового органа пояснили суду апелляционной инстанции, что пени начислены за все налоговые периоды 2007-2008 годов с 23 мая 2012 года по 7 февраля 2014 года с применением единой процентной ставки и одного и того же расчета пени (протокол и аудиозапись судебного заседания от 1 февраля 2018 года).

Таким образом, размер относящихся к сумме налога (26 905 821 рубль) пеней можно определить пропорционально от суммы 33 925 821 рубль.

По расчетам суда апелляционной инстанции, 26 905 821 составляет 79,3% от 33 925 821. Соответственно, размер относящихся к доначисленному налогу на добавленную стоимость в сумме 26 905 821 рубль пеней составит 4 097 144 рубля (5 166 638 x 79,3%).

В части же доначисления Обществу налога на добавленную стоимость в сумме 7 020 000 рублей и пеней в сумме 1 069 794 рубля (5 166 638 – 4 097 144) решение инспекции является незаконным ввиду следующего.

Согласно пункту 3 статьи 168 Налогового кодекса при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, а также при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), со дня передачи имущественных прав или со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В уточненной налоговой декларации за 4 квартал 2008 года (т. 2 л.д. 43-46) к вычету были заявлены суммы налога на добавленную стоимость по следующим счетам-фактурам:

- № 94 от 30 сентября 2008 года на сумму 23 600 000 руб., в том числе налог на добавленную стоимость 3 600 000 руб.;
- № 95 от 30 сентября 2008 года на сумму 8 260 000 руб., в том числе налог на добавленную стоимость 1 260 000 руб.;
- № 96 от 30 сентября 2008 года на сумму 4 720 000 руб., в том числе налог на добавленную стоимость 720 000 руб.;
- № 97 от 30 сентября 2008 года на сумму 9 440 000 руб., в том числе налог на добавленную стоимость 1 440 000 руб.

Материалами дела достоверно подтверждается, что упомянутые 4 счета-фактуры были фактически получены Обществом 3 октября 2008 года, то есть в пределах предусмотренного пунктом 3 статьи 168 Налогового кодекса пятидневного срока.

Данное обстоятельство инспекцией по существу не оспаривается, что подтвердили суду апелляционной инстанции ее представители (протокол судебного заседания от 1 февраля 2018 года).

При этом, как установлено судом первой инстанции, правового обоснования и доводов о том, почему налоговый орган доначислил налог на добавленную стоимость по указанным счетам-фактурам в оспариваемом решении в нарушение требований пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса не приведено.

Суд апелляционной инстанции полагает, что применительно к упомянутым четырем счетам-фактурам контрагентом Общества – ОАО «Озерный ГОК» - не было допущено нарушений требований Налогового кодекса (после их оформления они в установленный срок были направлены ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» и получены последним 3 октября 2008 года, то есть в четвертом квартале 2008 года).

В этой связи, исходя из приведенных выше правовых позиций, выраженных в Определениях Конституционного Суда Российской Федерации от 3 июля 2008 года № 630-О-П, от 1 октября 2008 года № 675-О-П и от 27 октября 2015 года № 2428-О, суд апелляционной инстанции полагает, что налоговые вычеты по названным счетам-фактурам, хотя и оформленным 30 сентября 2008 года, заявлены Обществом с соблюдением требований пункта 2 статьи 173 Налогового кодекса.

Относительно эпизода, связанного с привлечением Общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса в виде штрафа в размере 92 400 рублей, суд апелляционной инстанции приходит к следующим выводам.

Признавая незаконным привлечение ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса за несвоевременное исполнение требования от 4 октября 2012 года № 14-99 о представлении документов в количестве 462 штук (т. 6, л.д. 144-146), суд первой инстанции исходил из того, что решением инспекции от 10 октября 2012 года № 14-115 (т. 6, л.д. 130) выездная налоговая проверка была приостановлена и, следовательно, в силу подпункта 6 пункта 1 статьи 23, подпункта 1 пункта 1 статьи 31 и пункта 9 статьи 89 Налогового кодекса с 10 октября 2012 года у Общества отсутствовала обязанность по представлению истребованных документов (такая обязанность появилась 6 марта 2013 года после возобновления проведения выездной налоговой проверки и была исполнена Обществом в пределах установленного срока – 14 марта 2013 года).

Между тем, судом первой инстанции не учтена правовая позиция, выраженная в пункте 26 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», в соответствии с которой по смыслу пункта 9 статьи 89 Налогового кодекса в период приостановления выездной налоговой проверки не допускается получение объяснений налогоплательщика и допрос его сотрудников. В то же время налоговый орган не лишен права осуществлять действия вне территории (помещения) налогоплательщика, если они не связаны с истребованием у налогоплательщика документов. Кроме того, налогоплательщик обязан представить налоговому органу те документы, которые были запрошены до момента приостановления проверки.

Таким образом, вопреки суждениям суда первой инстанции, ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» обязано было представить налоговому органу документы, которые были запрошены по требованию от 4 октября 2012 года № 14-99 (то есть до момента приостановления выездной налоговой проверки) в установленный в этом требовании срок.

Следовательно, несвоевременное исполнение указанного требования (лишь в марте 2013 года) правомерно квалифицировано инспекцией по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса.

Вместе с тем, суд апелляционной инстанции считает возможным снизить размер назначенного штрафа (92 400 рублей) в 10 раз по следующим основаниям.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 112 Налогового кодекса арбитражным судом в качестве обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового

правонарушения, могут быть признаны любые иные обстоятельства, прямо не предусмотренные данной нормой.

В рассматриваемом случае в качестве таковых суд апелляционной инстанции признает наличие ряда судебных актов арбитражных судов (в том числе и Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа), в которых был применен правовой подход к толкованию пункта 9 статьи 89 Налогового кодекса, использованный и судом первой инстанции (об отсутствии обязанности представлять запрошенные документы в период приостановления выездной налоговой проверки).

Как следует из уведомления ООО «ТЕХПРОМИНЕСТ» от 17 октября 2012 года (т. 6, л.д. 168), Общество ориентировалось именно на подобное применение пункта 9 статьи 89 Налогового кодекса, в связи с чем, а также принимая во внимание правовую позицию, выраженную в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 19 января 2016 года № 2-П, суд апелляционной инстанции в целях индивидуализации наказания считает правильным и справедливым снизить взысканные налоговые санкции в 10 раз (до 9 240 рублей).

С учетом изложенного заявленные ООО «ТЕХПРОМИНЕСТ» требования о признании решения налогового органа недействительным в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 33 925 821 рубль, пеней по этому налогу в сумме 5 166 638 рублей и взыскания налоговых санкций по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса в размере 92 400 рублей подлежат удовлетворению в части доначисления налога в сумме 7 020 000 рублей, пеней в сумме 1 069 494 рублей и налоговых санкций в размере 83 160 рублей (92 400 – 9 240), что составляет 20,86% от заявленных требований.

Согласно части 1 статьи 110 АПК Российской Федерации в случае, если иск удовлетворен частично, судебные расходы относятся на лиц, участвующих в деле, пропорционально размеру удовлетворенных исковых требований.

В соответствии с правовой позицией, выраженной в пункте 21 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21 января 2016 года № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела», правило о пропорциональном возмещении (распределении) судебных издержек применяется по экономическим спорам, возникающим из публичных правоотношений, связанным с оспариванием ненормативных правовых актов налоговых, таможенных и иных органов, если принятие таких актов возлагает имущественную обязанность на заявителя.

Учитывая, что заявленные Обществом требования удовлетворены частично (а именно в размере 20,86%), решение суда первой инстанции в части отнесения на налоговый орган судебных издержек на оплату экспертиз в размере 251 665 рублей (318 000 x 79,14%) подлежит отмене.

Имея в виду, что судебные издержки на оплату экспертизы были распределены судом первой инстанции в порядке статей 110 и 170 АПК Российской Федерации самостоятельно (без отдельного заявления Общества о взыскании судебных расходов), суд апелляционной инстанции считает возможным ограничиться указанием в резолютивной части настоящего постановления на отмену решения суда первой инстанции в части взыскания судебных издержек на оплату экспертизы в размере 251 665 рублей (без дополнительного указания на отказ в удовлетворении требования о взыскании таких судебных издержек).

В части распределения судебных расходов по уплате государственной пошлины за рассмотрение дела судами первой и кассационной инстанций в общем размере 3 500 рублей (отнесение их в полном объеме на инспекцию) решение суда первой инстанции является правильным, соответствует положениям главы 25.3 Налогового кодекса и главы 9 АПК Российской Федерации, а также сложившейся судебной практике.

При этом на соответствующий вопрос суда апелляционной инстанции представитель ООО «ТЕХПРОМИНЕСТ» Капустин И.А. пояснил, что Общество

согласно с решением суда первой инстанции в полном объеме, в том числе и в части нераспределения в его пользу судебных расходов по уплате государственной пошлины за первоначальное рассмотрение настоящего дела судом апелляционной инстанции, закончившееся принятием постановления от 16 сентября 2015 года (протокол судебного заседания от 1 февраля 2018 года).

Исходя из такой позиции Общества, а также имея в виду положения части 5 статьи 268 АПК Российской Федерации суд апелляционной инстанции считает возможным не изменять решение суда первой инстанции в части неотнесения на налоговый орган судебных расходов по уплате государственной пошлины за первоначальное рассмотрение настоящего дела Четвертым арбитражным апелляционным судом, что, однако, не лишает ООО «ТЕХПРОМИНВЕСТ» права подать заявление о взыскании таких расходов в порядке статьи 112 АПК Российской Федерации.

Рассмотрев апелляционную жалобу на не вступившее в законную силу решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 3 ноября 2017 года по делу № А10-3056/2014, Четвертый арбитражный апелляционный суд, руководствуясь статьями 110, 258, 268-271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации,

ПОСТАНОВИЛ:

Решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 3 ноября 2017 года по делу № А10-3056/2014 в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Республике Бурятия от 7 февраля 2014 года № 14-05 в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 26 905 821 рубль, пеней по налогу на добавленную стоимость за период с 23 мая 2012 года по 7 февраля 2014 года в сумме 4 097 144 рубля, привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа в размере 9 240 рублей, а также взыскания судебных издержек на оплату экспертизы в размере 251 665 рублей отменить.

В отмененной части принять новый судебный акт.

В удовлетворении заявленного Обществом с ограниченной ответственностью «ТЕХПРОМИНВЕСТ» требования о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Республике Бурятия от 7 февраля 2014 года № 14-05 в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 26 905 821 рубль, пеней по налогу на добавленную стоимость за период с 23 мая 2012 года по 7 февраля 2014 года в сумме 4 097 144 рубля, привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа в размере 9 240 рублей отказать.

В остальной части решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 3 ноября 2017 года по делу № А10-3056/2014 оставить без изменения, а апелляционную жалобу – без удовлетворения.

Постановление арбитражного суда апелляционной инстанции вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в двухмесячный срок в кассационном порядке в Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа.

Кассационная жалоба подается через Арбитражный суд Республики Бурятия.

Председательствующий:

Г.Г. Ячменёв

Судьи:

Д.В. Басаев

В.Л. Каминский