

**Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа**

ул. Чкалова, дом 14, Иркутск, 664025, www.fasvso.arbitr.ru  
тел./факс (3952) 210-170, 210-172; e-mail: info@fasvso.arbitr.ru

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**город Иркутск**  
**14 июня 2018 года**

**Дело №А10-3056/2014**

Резолютивная часть постановления объявлена 14 июня 2018 года.

Полный текст постановления изготовлен 14 июня 2018 года.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в составе:

председательствующего Загвоздина В.Д.,

судей: Новгородского И.Б., Соколовой Л.М.,

при участии в судебном заседании представителей общества с ограниченной ответственностью «Техпроминвест» - Капустина И.А. (доверенность от 17.05.2018), Билдаева Ф.П. (доверенность от 11.05.2018), Муллиной М.В. (доверенность от 17.05.2018) и Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Республике Бурятия области – Нехуровой В.Г. (доверенность от 07.03.2018), Бугдашкиной А.А. (доверенность от 29.01.2018),

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Техпроминвест» на постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 08 февраля 2018 года по делу № А10-3056/2014 Арбитражного суда Республики Бурятия (суд апелляционной инстанции: Ячменёв Г.Г., Басаев Д.В., Каминский В.Л.),

установил:

общество с ограниченной ответственностью «Техпроминвест» (ОГРН 1037724061275, ИНН 7724290402, далее - ООО «Техпроминвест», общество, налогоплательщик) 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 от 07.02.2014 № 14-05 в части начисления излишне возмещенного налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в сумме 33 925 821 рубля, пени по НДС в сумме 5 166 638 рублей.

Решением Арбитражного суда Республики Бурятия от 30 июня 2015 года, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 16 сентября 2015 года, в удовлетворении заявленных обществом требований отказано в полном объеме.

Постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21 января 2016 года решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 30 июня 2015 года и постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 16 сентября 2015 года отменены, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Бурятия.

Судом 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 НДС, в том числе за пределами срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

При повторном рассмотрении дела налогоплательщик уточнил заявленные требования в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, и просил признать решение инспекции от 07.02.2014 № 14-05 недействительным в части начисления излишне возмещенного НДС в сумме 33 925 821 рубля, пеней по НДС в сумме 5 166 638 рублей, привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Кодекса. Уточнение требований было принято судом первой инстанции.

По результатам повторного рассмотрения дела решением Арбитражного суда Республики Бурятия от 03 ноября 2017 года заявленные обществом требования удовлетворены в полном объеме. Кроме того, с налогового органа в пользу ООО «Техпроминвест» взысканы судебные расходы в виде уплаченной государственной пошлины в размере 3 500 рублей и издержки по проведению судебных экспертиз в сумме 318 000 рублей.

Суд первой инстанции пришел к выводу, что налогоплательщик получил спорные счета-фактуры 03.10.2008, в связи с чем, на основании пункта 2 статьи 173 Кодекса вправе был заявить право на налоговые вычеты до истечения 4 квартала 2011 года. Поскольку вычеты заявлены в пределах указанного срока, суд посчитал, что оснований для доначисления НДС и пеней не имелось.

Признавая недействительным привлечение к ответственности по пункту 1 статьи 126 Кодекса, суд исходил из того, что течение срока представления документов по

требованию налогового органа приостанавливается на период приостановления выездной налоговой проверки.

Четвертый арбитражный апелляционный суд постановлением от 08 февраля 2018 года решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 03 ноября 2017 года отменил в части признания недействительным решения инспекции от 07.02.2014 № 14-05 в отношении доначисления НДС в сумме 26 905 821 рубля, пеней по НДС в сумме 4 097 144 рублей, привлечения к ответственности по пункту 1 статьи 126 Кодекса в виде штрафа в размере 9 240 рублей, а также взыскания судебных издержек на оплату экспертизы в размере 251 665 рублей. В отмененной части принят новый судебный акт об отказе обществу в удовлетворении требований.

В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Апелляционный суд пришел к выводу, что в отношении 20 счетов-фактур налогоплательщик при подаче уточненной декларации за 4 квартал 2008 года пропустил срок, установленный пунктом 2 статьи 173 Кодекса, а следовательно, получил необоснованное возмещение НДС.

В отношении штрафа по пункту 1 статьи 126 Кодекса суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что налогоплательщик обязан представить налоговому органу те документы, которые были запрошены до момента приостановления проверки, при этом приостановление проверки на исчисление срока представления документов, установленного статьей 93 Кодекса, по уже выставленному требованию не влияет. В связи с этим, суд апелляционной инстанции посчитал правомерным привлечение к налоговой ответственности, однако снизил штраф в связи с наличием обстоятельств, смягчающих наказание.

Не согласившись с постановлением от 08 февраля 2018 года в части доначисления НДС в сумме 26 905 821 рубля, пеней по НДС в сумме 4 097 144 рублей, а также отказа во взыскании судебных издержек в сумме 251 665 рублей, общество обратилось с кассационной жалобой в Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа, в которой просит постановление суда апелляционной инстанции в обжалуемой части отменить и оставить в силе решение суда первой инстанции.

Заявитель кассационной жалобы полагает, что по смыслу положений статей 169, 171, 172 Кодекса право на вычеты по НДС возникает в момент фактического получения налогоплательщиком документов, подтверждающих вычеты. Следовательно, именно с налогового периода получения указанных документов и начинает течь срок, установленный пунктом 2 статьи 173 Кодекса, который обществом с учетом получения счетов-фактур 03.10.2008 соблюден.

Судом апелляционной инстанции не учтено, что применительно к спорному периоду судебная практика исходила из того, что установленный пунктом 2 статьи 173 Кодекса срок исчислялся с момента получения налогоплательщиками надлежащим образом оформленных счетов-фактур. Протокол допроса свидетеля Муллиной М.В. от 07.02.2013 был фальсифицирован и не является допустимым доказательством. Вывод апелляционного суда о наличии сомнений в получении обществом 20 счетов-фактур именно 03.10.2018 является необоснованным и противоречит установленным по делу обстоятельствам.

Кроме того, только с 01.01.2015 статья 172 Кодекса дополнена подпунктом 1.1, ограничивающим возможность применения налоговых вычетов 3-летним периодом с момента принятия соответствующих товаров к учету.

Общество также полагает, что в настоящем деле подлежит применению постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 ноября 2017 года № 34-П.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция указывает на необоснованность доводов заявителя, в связи с чем просит в удовлетворении кассационной жалобы отказать, обжалуемый судебный акт оставить без изменения.

Представители общества в судебном заседании поддержали доводы, изложенные в кассационной жалобе и дополнениях к ней, представитель инспекции дал пояснения согласно отзыву на кассационную жалобу.

Кассационная жалоба рассматривается в порядке, установленном главой 35 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Проверив соответствие выводов суда апелляционной инстанции установленным им по делу обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам, правильность применения судом норм материального и процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемого судебного акта и исходя из доводов, содержащихся в кассационной жалобе и возражениях относительно жалобы, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа приходит к следующим выводам.

Как следует из материалов дела и установлено апелляционным судом, в порядке, предусмотренном статьями 89, 100, 101 Кодекса в отношении ООО «Техпроминвест» проведена выездная проверка, в том числе по вопросу правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) НДС за период с 01.10.2008 по 31.12.2011, составлен акт от 16.09.2013 № 14-33 и принято решение от 07.02.2014 № 14-05, которым налогоплательщику начислены спорные суммы НДС и пени за его неуплату, а также штраф по пункту 1 статьи 126 Кодекса.

Основанием доначисления излишне возмещенного НДС за 4 квартал 2008 года в сумме 26 905 821 рубль и пени в сумме 4 097 144 рублей послужил вывод о нарушении обществом срока заявления налоговых вычетов, установленного пунктом 2 статьи 173 Кодекса, по счетам-фактурам от 27.07.2007 № 0000001М, от 27.08.2007 № 0000002М, от 27.09.2007 № 0000004М, от 28.09.2007 № 0000003М, от 30.09.2007 № 00000003, от 30.09.2007 № 0000005М, от 31.10.2007 № 00000016, от 30.11.2007 № 0000007М, от 30.11.2007 № 00000024, от 30.11.2007 № 0000008М, от 28.12.2007 № 00000046, от 31.12.2007 № 00000047, от 31.03.2008 № 14, от 31.03.2008 № 15, от 31.03.2008 № 17, от 31.03.2008 № 18, от 31.03.2008 № 19, от 30.06.2008 № 38, от 30.06.2008 № 39; от 04.07.2008 № 37.

Предусмотренный статьей 138 Кодекса досудебный порядок урегулирования спора налогоплательщиком соблюден.

Налогоплательщик, не согласившись с решением инспекции, обжаловал его в судебном порядке.

Удовлетворяя требования в рассматриваемой судом округа части, суд первой инстанции установил, что фактически спорные счета-фактуры получены налогоплательщиком 03.10.2008 (4 квартале 2008 года), в связи с чем, при заявлении вычетов в уточненной декларации за указанный период, представленной 27.12.2011, срок, установленный пунктом 2 статьи 173 Кодекса, нарушен не был.

Отменяя решение суда первой инстанции и частично отказывая в удовлетворении требований, апелляционный суд исходил из того, что фактическое получение счетов-фактур в рассматриваемом случае не влияет на порядок исчисления срока, установленный пунктом 2 статьи 173 Кодекса, который начал течь в налоговых периодах фактического совершения хозяйственных операций и оформления соответствующих первичных документов, счетов-фактур (3 и 4 кварталы 2007 года, 1, 2 и 3 кварталы 2008 года) и истек не позднее 30.09.2011. Также суд апелляционной инстанции исходил из того, что материалы дела не позволяют достоверно установить факт получения указанных выше 20 счетов-фактур на сумму НДС 26 905 821 рубль именно 03.10.2008.

Поскольку в установленный законом срок право на вычеты заявлены не было и каких-либо препятствий для применения вычетов в пределах этого срока не имелось, суд апелляционной инстанции посчитал, что соответствующая сумма НДС возмещена налогоплательщику по результатам камеральной проверки необоснованно, в связи с чем подлежит взысканию в бюджет и начислена к уплате обоснованно.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа полагает, что оснований для отмены обжалуемого постановления не имеется.

Согласно пункту 2 статьи 173 Кодекса, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения НДС, указанная разница подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, предусмотренных статьями 176 и 176.1 Кодекса, за исключением случаев, когда налоговая декларация по НДС подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

В пункте 27 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 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 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 Кодекса о трехлетнем сроке подачи налоговой декларации должно быть соблюдено налогоплательщиком и в случае включения им налоговых вычетов в подаваемую уточненную налоговую декларацию.

Ранее аналогичный правовой подход высказывался Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 11 марта 2008 года № 14309/07, от 15 июня 2010 года № 2217/10, Министерством финансов Российской Федерации в письмах от 30.04.2009 № 03-07-08/105, от 30.07.2009 № 03-07-11/188, от 01.10.2009 № 03-07-11/244. Таким образом, в период рассматриваемых правоотношений отсутствовала какая-либо неопределенность относительно порядка исчисления срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Кодекса, которая применительно к обстоятельствам настоящего дела могла являться препятствием для реализации права общества на спорные налоговые вычеты

В соответствии с правовой позицией, выраженной в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 27 октября 2015 года № 2428-О, налогоплательщик вправе учесть суммы НДС, 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 Кодекса).

Такое законодательное регулирование, направленное на своевременную и полную уплату НДС, 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 НДС 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.

Как верно указал апелляционный суд, применительно к рассматриваемому случаю соответствующими налоговыми периодами, в которых у общества возникло право на налоговые вычеты, являются 3 и 4 кварталы 2007 года, 1, 2 и 3 (по счету-фактуре от 04.07.2008 № 37) кварталы 2008 года. Соответственно, спорные налоговые вычеты могли быть заявлены в декларациях (первичных или уточненных), представленных по вычетам, право на применение которых возникло в 3 квартале 2007 года – не позднее 30.09.2010, в 4 квартале 2007 года - не позднее 31.12.2010, в 1 квартале 2008 года – не позднее 31.03.2011, во 2 квартале 2008 года – не позднее 30.06.2011, в 3 квартале 2008 года – не позднее 30.09.2011.

Фактически спорные вычеты заявлены в уточненной декларации по НДС за 4 квартал 2008 года, представленной 27.12.2011, то есть за пределами срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Кодекса.

Суд апелляционной инстанции обоснованно исходил из того, в рассмотренном деле объективных препятствий для реализации права на вычеты в установленный законодательством срок не имелось.

Даже если исходить из того, что спорные 20 счетов-фактур были получены налогоплательщиком 03.10.2008, данное обстоятельство не препятствовало возможности представления налоговых деклараций в сроки до 30.09.2010, 31.12.2010, 31.03.2011, 30.06.2011, 30.09.2011.

Следовательно, несогласие ООО «Техпроинвест» с оценкой апелляционным судом показаний свидетеля Муллиной М.В. в настоящем деле не может повлиять на результат рассмотрения настоящего спора.

Довод налогоплательщика о том, что установленный пунктом 2 статьи 173 Кодекса срок должен исчисляться с момента фактического получения счетов-фактур, основан на неверном толковании положений статей 168, 169, 171, 172 Кодекса, согласно которым фактуры являются одним из документов, подтверждающим право на вычеты, но само право возникает (и налогоплательщик о нем должен знать) в момент совершения хозяйственных операций, в связи с которыми счета-фактуры должны быть оформлены.

В настоящем случае самим ООО «Техпроинвест» не были своевременно совершены действия, необходимые для предъявления к вычету и возмещения НДС, а пропуск срока, предусмотренного пунктом 2 статьи 173 Кодекса, не связан с ненадлежащим выполнением налоговым органом своих обязанностей либо другими объективными факторами, препятствующими реализации обществом права на вычеты.

Ошибочное возмещение НДС по уточненной декларации, представленной 27.11.2011 (то есть уже за пределами установленного срока), и дальнейшее выявление нарушения в ходе выездной проверки обратное не подтверждает.

Ссылки заявителя на то, что согласно приведенной в кассационной жалобе арбитражной практике, установленный пунктом 2 статьи 173 Кодекса срок исчислялся с момента получения налогоплательщиками надлежащим образом оформленных счетов-фактур, являются необоснованными. Приведенные судебные акты приняты исходя из иных фактических обстоятельств - когда вычеты заявлены не в периодах совершения хозяйственных операций, оформления первичных документов и счетов-фактур, однако в пределах 3 лет с момента оформления данных документов и совершения операций.

Довод общества о том, что выводы апелляционного суда основаны на положениях подпункта 1.1 статьи 172 Кодекса, введенного в действие с 01.01.2015 и не подлежащего применению к спорным правоотношениям, не соответствует тексту обжалуемого постановления, которое принято на основании надлежащего применения иной нормы – пункта 2 статьи 173 Кодекса.

Позиция налогоплательщика о необходимости применения в настоящем деле постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 28 ноября 2017 года № 34-П также является необоснованной.

Указанное постановление касается случаев изменения законодателем ранее установленных правил, оказывающих неблагоприятное воздействие на правовое положение лиц, которых оно затрагивает; ухудшения положения налогоплательщиков при

толковании норм права высшим судом и отсутствии до этого должной нормативной определенности правового регулирования; уклонения финансовых, налоговых органов и других уполномоченных органов государственной власти от дачи по запросам налогоплательщиков письменных разъяснений о порядке применения законодательства о налогах и сборах.

В рассмотренном деле таких обстоятельств судами не установлено, из материалов дела и доводов кассационной жалобы не усматривается.

Исследование и оценка доказательств осуществлены апелляционным судом по правилам главы 7 и статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, выводы суда основаны на правильном применении норм права и соответствуют содержанию имеющихся в деле доказательств и установленным по делу обстоятельствам.

Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу части 4 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основаниями для отмены принятых по делу судебных актов, не установлено.

Суд апелляционной инстанции, рассматривая законность решения налогового органа, не вышел за пределы указанных в нем оснований начисления НДС и установленных инспекцией обстоятельств. Так, налоговый орган пришел к выводу, что у налогоплательщика имелась возможность применить НДС по спорным счетам-фактурам в пределах трехлетнего срока, исчисляемого исходя из даты оформления счетов-фактур и выполнения указанных в них работ. Обстоятельств, препятствовавших ООО «Техпроминвест» реализовать право на применение вычетов в срок, установленный пунктом 2 статьи 173 Кодекса, в ходе выездной проверки не установлено (страницы 146-147 решения инспекции – том 1 листы дела 172-173). Таким образом, позиция судов относительно оценки результатов экспертиз давности составления документов, на основании которых инспекция признала несостоятельным довод налогоплательщика о поступлении спорных документов обществу в 4 квартале 2008 года, не исключала тех выводов, которые в итоге положены в основание постановления от 08 февраля 2018 года.

Следовательно, суд апелляционной инстанции пришел к обоснованному выводу о законности решения налогового органа, в соответствующей части отменил решение суда первой инстанции и отказал налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований, а также на основании абзаца 6 пункта 21 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2016 № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела» распределил

судебные расходы общества на проведение экспертиз пропорционально удовлетворенным требованиям.

По результатам рассмотрения кассационной жалобы Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа приходит к выводу о том, что обжалуемый судебный акт на основании пункта 1 части 1 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит оставлению без изменения.

Руководствуясь статьями 274, 286-289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 08 февраля 2018 года по делу № А10-3056/2014 Арбитражного суда Республики Бурятия оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

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

Председательствующий

В.Д. Загвоздин

Судьи

И.Б. Новгородский

Л.М. Соколова