

**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**  
**27 февраля 2019 года**

**Дело № А10-2148/2018**

Резолютивная часть постановления объявлена 27 февраля 2019 года.

Полный текст постановления изготовлен 27 февраля 2019 года.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в составе:

председательствующего Загвоздина В.Д.,

судей: Новгородского И.Б., Сониной А.А.,

при участии в судебном заседании представителей общества с ограниченной ответственностью «Авиационная компания «ПАНХ» - Молотова А.Ц. (доверенность от 05.12.2017), а также Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службе № 1 по Республике Бурятия – Нехуровой В.Г. (доверенность от 01.06.2018),

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Авиационная компания «ПАНХ» на решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 15 августа 2018 года по делу № А10-2148/2018, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 31 октября 2018 года по тому же делу (суд первой инстанции – Мантуров В.С., суд апелляционной инстанции: Никифoryк Е.О., Каминский В.Л., Ломако Н.В.),

установил:

общество с ограниченной ответственностью «Авиационная компания «ПАНХ» (ОГРН 1090327007154, ИНН 0323346888, далее – общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Республики Бурятия с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службе № 1 по Республике Бурятия (далее - инспекция, налоговый орган) о признании недействительными решений от 28.12.2017 № 4817, от 28.12.2017 № 45 в части отказа в возмещении налога на добавленную стоимость (далее – НДС) за 2 квартал 2017 года в сумме 13 537 701 рубль, доначисления НДС за 2 квартал 2017 года в сумме 1 563 993 рублей, пени в размере 54 992 рублей 67 копеек, привлечения к ответственности по пункту 1 статьи 122

Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) в виде штрафа в сумме 78 199 рублей 03 копеек.

Решением Арбитражного суда Республики Бурятия от 15 августа 2018 года, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 31 октября 2018 года, в удовлетворении требований отказано.

Не согласившись с решением и постановлением, общество обратилось в Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа с кассационной жалобой, в которой просит обжалуемые судебные акты отменить, направить дело на новое рассмотрение в суд 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 соблюден.

В обоснование своей позиции общество ссылается на письмо Министерства финансов Российской Федерации от 26.03.2013 № 03-07-11/9532 и письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 20.03.2013 № АС-4-3/4811, а также указывает, что инспекцией не приведены доказательства получения спорных счетов-фактур налогоплательщиком во 2 квартале 2014 года.

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

Представитель общества в судебном заседании поддержал доводы, изложенные в кассационной жалобе, 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 судов первой и апелляционной инстанций установленным ими по делу обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам, правильность применения судами норм материального и процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемых судебных актов 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 судами, в отношении представленной обществом 27.07.2017 уточненной декларации по НДС за 2 квартал 2017 года инспекцией проведена камеральная проверка, по итогам которой составлен акт

от 10.11.2017 № 6386 и принято решение от 28.12.2017 № 4817, которым налогоплательщику начислены спорные суммы НДС, пени за его неуплату и штраф.

Инспекцией также принято решение от 28.12.2017 № 45 об отказе в возмещении НДС за 2 квартал 2017 года в сумме 13 573 701 рубля.

Основанием принятия указанных решений послужил вывод о нарушении обществом срока применения налоговых вычетов, установленного пунктом 2 статьи 173 Кодекса, по счетам-фактурам от 30.06.2014 № 8571, № 8572.

Предусмотренный статьей 138 Кодекса досудебный порядок урегулирования спора налогоплательщиком соблюден.

Общество, не согласившись с решением инспекции, обжаловало его в судебном порядке.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды первой и апелляционной инстанций, руководствуясь положениями статей 171, 173 Кодекса, разъяснениями Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенными в пунктах 27, 28 Постановления от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» (далее – постановление № 33), во взаимосвязи с представленными в дело доказательствами, исходили из того, что обществом не был соблюден установленный пунктом 2 статьи 173 Кодекса трехлетний срок на предъявление налогового вычета и заявления к возмещению из бюджета НДС в спорной сумме.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа полагает, что оснований для отмены обжалуемых судебных актов не имеется.

Статья 171 Кодекса предусматривает право налогоплательщика уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со статьей 166 названного Кодекса, на установленные статьей 171 Кодекса налоговые вычеты, которые по общему правилу производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Статья 172 Кодекса, определяющая порядок применения налоговых вычетов, не исключает возможности применения вычета сумм НДС за пределами налогового периода, в котором товары (работы, услуги) получены, после принятия их на учет и при наличии соответствующих первичных документов, в том числе счетов-фактур.

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 № 33 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.

При применении пункта 2 статьи 173 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 (пункт 28 постановления № 33).

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 указали суды обеих инстанций, применительно к рассматриваемому случаю по счетам-фактурам ОАО «ГЛТК» от 30.06.2014 № 8571, № 8572, выставленным для оплаты лизинговых платежей по договорам финансовой аренды от 10.04.2014, соответствующим налоговым периодом, в котором у общества возникло право на вычеты, является 2 квартал 2014 года, который завершился 30.06.2014.

Соответственно, спорные налоговые вычеты могли быть заявлены в декларациях (первичных или уточненных), представленных до 30.06.2017.

Фактически спорные вычеты заявлены в уточненной декларации по НДС за 2 квартал 2017 года, представленной 27.07.2017, то есть за пределами срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Кодекса.

Суды первой и апелляционной инстанций обоснованно исходили из того, что в рассмотренном деле объективных препятствий для реализации права на вычеты в установленный законодательством срок не имелось.

Заявитель кассационной жалобы при рассмотрении дела не представлял доказательств того, что по объективным причинам, не зависящим от его воли, не имел возможности получить у своего контрагента счета-фактуры до истечения рассматриваемого срока и по существу не обосновал наличие до 30.06.2017 иных объективных препятствий для реализации права на применение вычетов по НДС. При этом само по себе непринятие налогоплательщиком мер по своевременному получению

счетов-фактур не является основанием для продления либо восстановления срока на применение налоговых вычетов.

Среди прочего суды обоснованно учли, что ранее при проведении камеральной проверки декларации за 2 квартал 2014 года обществом по требованию инспекции 26.12.2014 представлялись спорные счета-фактуры, договоры, а также копии книги покупок за период с 01.04.2014 по 30.06.2014, копии журнала регистрации полученных счетов-фактур за 2 квартал 2014 года, где они были отражены (т.2 л.д.3-25).

Суд апелляционной инстанции также правомерно принял во внимание, что в материалах дела имеется дополнительное соглашение № 1 к договору финансовой аренды от 10.04.2014 № ДЛ 0437-005-К/2014, которое датировано 30.06.2014, имеет сведения о месте заключения - г. Москва, содержит подписи представителей сторон договора, в частности, налогоплательщика в лице генерального директора К.В. Осина (т. 2, л.д. 71). Более того, приложением к нему является график лизинговых платежей, в том числе и за период, по которому выставлена счет-фактура от 30.06.2014 № 8572 (т.2 л.д.72). Аналогичным образом налогоплательщик подписал договор от 10.04.2014 № ДЛ 0437-004-К/2014 с графиком лизинговых платежей, на основании которых выставлена счет-фактура от 30.06.2014 № 8571 (т.2 л.д.27-41).

Указанные обстоятельства согласуются с показаниями директора налогоплательщика Осина К.В., изложенными в протоколе допроса от 23.10.2017 № 582 (т.1 л.д.129-131), согласно которым данное лицо полагало, что вычеты по счетам-фактурам от 30.06.2014 № 8571, № 8572 были заявлены в декларации по НДС за 2 квартал 2014 года, при обнаружении, что вычеты фактически применены не были, они были заявлены в декларации за 2 квартал 2017 года.

При таких обстоятельствах довод общества 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 налогоплательщиком 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.

Ссылки заявителя на иную арбитражную практику не могут быть признаны обоснованными, поскольку соответствующие судебные акты приняты при иных фактических обстоятельствах, существенно отличающихся от настоящего дела.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 26.03.2013 № 03-07-11/9532 и письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 20.03.2013 № АС-4-3/4811 касаются вопроса представления уточненной декларации в период проведения камеральной проверки декларации за тот же период, то есть к рассматриваемому спору не относятся.

Приведенные обществом в кассационной жалобе доводы повторяют доводы, которые были исследованы в судах первой и апелляционной инстанций, связаны с оценкой доказательств по делу, установленных судами и положенных в основу обжалуемых судебных актов обстоятельств. Указанные доводы не могут быть признаны основанием для отмены принятых судами решения и постановления в кассационном порядке, поскольку не свидетельствуют о нарушении при рассмотрении дела норм материального или процессуального права, повлекших принятие неправильных судебных актов, а также направлены на иную оценку фактических обстоятельств данного дела.

Исследование и оценка доказательств осуществлены судами по правилам главы 7 и статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, выводы судов 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.

На основании изложенного, суды первой и апелляционной инстанций, придя к обоснованному выводу о законности решения налогового органа, правомерно отказали налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 15 августа 2018 года по делу № А10-2148/2018, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда

от 31 октября 2018 года по тому же делу 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

А.А. Сонин