



## АРБИТРАЖНЫЙ СУД ГОРОДА МОСКВЫ

115191, г. Москва, ул. Большая Тульская, д. 17  
<http://www.msk.arbitr.ru>

**Именем Российской Федерации**

### РЕШЕНИЕ

**г. Москва**  
**14 декабря 2011 года**

**Дело № А40-71038/11**  
**107-304**

Резолютивная часть решения объявлена 7 декабря 2011 года.  
Полный текст решения изготовлен 14 декабря 2011 года.

Арбитражный суд г. Москвы в составе судьи Ларина М.В., единолично, при ведении протокола секретарем судебного заседания Сердюк Е.А., рассмотрев в открытом судебном заседании дело по заявлению ЗАО «Лагуна-Грин» (ОГРН 1067746869112, 125047, г. Москва, пл. Тверской Заставы, д. 3, стр. 1, офис 408) к ФНС России (ОГРН 1047707030513, 127381, г. Москва, ул. Неглинная, д. 23), третье лицо: ИФНС России № 10 по г. Москве (ОГРН 1047710090724, 109316, Москва, Волгоградский пр-т., д.46 «Б», стр. 1) о признании недействительными решения от 10.03.2011 № АС-4-9/3801 в части, решения от 11.03.2011 № АС-4-9/3806@ в части, решения от 11.03.2011 № АС-4-9/3838@, при участии представителя заявителя: Корянова О.А., доверенность от 19.09.2011, паспорт, представителя заинтересованного лица: Ушакова Н.Р., доверенность от 10.10.2011, удостоверение, представителей третьего лица: Логинова О.А., доверенность от 06.12.2011, удостоверение, Ерохин И.Н., доверенность от 09.11.2011, удостоверение,

### УСТАНОВИЛ:

ЗАО «Лагуна-Грин» (далее – общество, налогоплательщик) обратилось в суд к Федеральной налоговой службе (ФНС России) с требованиями о признании недействительными следующих решений:

- решение по жалобе от 10.03.2011 № АС-4-9/3801 в части принятия нового решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения об отказе в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению;

- решение от 11.03.2011 № АС-4-9/3838@ об отказе в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению (далее – решение об отказе в возмещении НДС);

- решение от 11.03.2011 № АС-4-9/3806@ об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение об отказе в привлечении к ответственности) в части отказа в применении налоговых вычетов в размере 46 341 555 руб.

Ответчик (ФНС России) возражал против удовлетворения требований по доводам отзыва от 19.09.2011 (том 1 л.д. 51-55).

Третье лицо (ИФНС России № 10 по г. Москве) поддержало возражения ответчика по доводам отзыва от 16.09.2011 (том 1 л.д. 61-62) и письменных пояснений от 06.12.2011 (том 2 л.д. 121-123).

Выслушав лиц участвующих в деле, исследовав и оценив, имеющиеся в деле документы, суд пришел к выводу об отсутствии оснований для удовлетворения требований Общества в виду следующего.

Как следует из материалов дела, ИФНС России № 10 по г. Москве (далее – Инспекция) проводила камеральную проверку представленной Обществом 10.05.2010 уточненной декларации по НДС за 4 квартал 2007 года (том 1 л.д. 64-67). После окончания проверки был составлен акт камеральной проверки от 25.06.2010 (том 1 л.д. 108-121), рассмотрены возражения (том 1 л.д. 103-107) в присутствии извещенного налогоплательщика (уведомление от 22.07.2010 – том 1 л.д. 102), назначены и проведены дополнительные мероприятия налогового контроля по решению от 06.08.2010 № 18/132, с продлением сроков рассмотрения проверки (том 1 л.д. 100-101), заместителем начальника Инспекции Швынденковой Т.Н. рассмотрены результаты дополнительных мероприятий в присутствии извещенного налогоплательщика (уведомление от 30.08.2010 – том 1 л.д. 99) и по результатам рассмотрения начальником Инспекции Жемчужниковой С.Ю. вынесены и подписаны следующие решения (том 1 л.д. 80-98):

- решением от 06.09.2010 № 18/117 об отказе в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению Инспекция отказала в возмещении налога в сумме 46 341 555 руб.,

- решением от 06.09.2010 № 18/141 о возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению Инспекция возместила налог в сумме 2 322 528 руб.,

- решением от 06.09.2010 № 18/6912 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения Инспекция отказала в привлечении к ответственности, отказала в принятии налоговых вычетов в размере 46 341 555 руб., предложила внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Решением УФНС России по г. Москве по апелляционной жалобе от 01.11.2010 № 21-19/114873 (том 1 л.д. 28-31) апелляционная жалоба Общества оставлена без удовлетворения, решения Инспекции от 06.09.2010 оставлены без изменения и на основании статьи 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) утверждены.

Общество не согласилось с решениями Инспекции от 06.09.2010 и решением по апелляционной жалобе от 01.11.2010 обжаловало их в порядке статьи 139 НК РФ в Федеральную налоговую службу, указывая в жалобе на допущенные Инспекцией грубые процессуальные нарушения при рассмотрении материалов проверки, влекущие в силу пункта 14 статьи 101 НК РФ, с учетом Постановления Президиума ВАС РФ от 29.09.2010 № 4903/10, безусловную отмену этих решений.

Федеральная налоговая служба, рассмотрев в порядке и сроки установленный статьей 140 НК РФ жалобу Общества, с участием его представителей (протокол рассмотрения жалобы от 15.02.2011 – том 1 л.д. 56-57), вынесла решение по жалобе от 10.03.2011 № АС-4-9/3801 (том 1 л.д. 24-27), которым:

- отменила вынесенные Инспекцией решение от 06.09.2010 № 18/117 и решение от 06.09.2010 № 18/6912, а также вынесенное УФНС России по г. Москве решение по апелляционной жалобе от 01.11.2010 № 21-19/114873;

- приняла новое решение от 11.03.2011 № АС-4-9/3838@ об отказе в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению (том 1 л.д. 10), которым отказала налогоплательщику в возмещении НДС в сумме 46 341 555 руб.;

- приняла новое решение от 11.03.2011 № АС-4-9/3806@ об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (том 1 л.д. 11-23), которым отказала в привлечении к ответственности, отказала в принятии налоговых

вычетов в размере 46 341 555 руб., предложила внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Общество, оспаривая вынесенные ФНС России решение по жалобе, новые решения по камеральной проверке от 11.03.2011, указывает в качестве единственного основания на нарушение положений пункта 2 статьи 140 НК РФ, которое, по мнению налогоплательщика, предусматривает, что в случае отмены вышестоящий налоговым органом решения по налоговой проверке он обязан вынести только противоположное решение и не вправе выносить новое решение аналогичное отмененному решению территориального налогового органа.

Суд, рассмотрев доводы Общества, считает, что ФНС России не нарушило порядок и процедуру принятия решения по жалобе, в виду следующего.

Пунктом 2 и 3 статьи 140 НК РФ определен порядок рассмотрения жалобы на акт, действие, бездействие территориального налогового органа или апелляционной жалобы на решение территориального налогового органа по налоговой проверке (выездной или камеральной), согласно которому вышестоящий налоговый орган по результатам рассмотрения соответствующей жалобы (апелляционной жалобы) обязан принять в течение 1 месяца со дня получения жалобы одно из перечисленных в пункте 2 настоящей статьи решений: 1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу (апелляционную жалобу) – без удовлетворения, 2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение, 3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Положение подпункта 4 пункта 2 статьи 140 НК РФ не содержат ни одного ограничения и указания на возможность принятия вышестоящим налоговым органом только строго определенного нового решения в случае отмены или изменения решения территориального налогового органа.

Единственное ограничение в отношении принятия нового решения вышестоящим налоговым органом содержится, исходя из толкования положений статей 89 и 140 НК РФ изложенного в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28.07.2009 № 5172/09, только в том, что «налоговый орган, принимающий решение по апелляционной жалобе, не вправе по итогам ее рассмотрения принимать решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, не взысканных оспариваемым решением налогового органа, поскольку это фактически означает осуществление контрольной функции за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной законодательством (повторная выездная проверка – пункт 10 статьи 89 НК РФ)».

Никаких иных ограничений положения статей 88, 89 и 140 НК РФ в совокупности не содержат и не запрещают вышестоящему налоговому органу в случае обнаружения процессуальных нарушений территориального налогового органа при принятии решения по налоговой проверке отменять такое решение и с участием налогоплательщика или его представителя принимать новое решение как аналогичное по результату и содержанию отмененному решению, так и иное, но при условии, что новым решением не начисляются дополнительные налоги, ранее не начисленные в решении по налоговой проверке территориального налогового органа.

Довод о фактическом проведении ФНС России повторной камеральной проверке противоречит оспариваемым решениям, поскольку в процессе рассмотрения жалобы, в том числе с участием налогоплательщика, никаких мероприятий налогового контроля ФНС России не проводила.

Выводы суда о правомерности вынесения вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения жалобы на решение по налоговой проверке территориального налогового органа нового решения, с отменой решения по налоговой проверке в виду процессуальных и иных нарушений, которым налогоплательщику начисляется к уплате недоимка, пени и штраф в размере том же или меньшем, чем в отмененном решении, с целью исправления допущенных территориальным налоговым органом ошибок и нарушений, соответствует судебной практике установленной

Определением ВАС РФ об отказе в передаче дела в Президиум ВАС РФ от 20.01.2011 № 11805/10 и Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 24.02.2011 № 194-О-О.

Указание о нарушении ФНС России сроков рассмотрения жалобы судом в качестве основания для безусловной отмены всех вынесенных ФНС России решений не принимается, поскольку это не нарушает имущественные интересы налогоплательщика в части отказа ему в возмещении НДС и в применении налоговых вычетов, что соответствует судебной практике установленной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 01.02.2010 № 13065/10.

По существу оспариваемых решений от 11.03.2011.

Общество представило 10.05.2010 уточненную декларацию по НДС за 4 квартал 2007 года (том 1 л.д. 64-67), в которой отразило следующие показатели: раздел 3 – сумма налога, исчисленная с реализации товаров (работ, услуг) – 27 639 руб. (строка 210), налоговые вычеты, в том числе суммы налога, предъявленные при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации – 48 691 722 руб. (строка 340), раздел 1 – сумма налога подлежащая возмещению из бюджета – 48 664 083 руб.

Инспекция и ФНС России, отказывая в применении налоговых вычетов и в возмещении НДС в сумме 46 341 555 руб. по счетам-фактурам от 30.09.2006 № 1047, 1048, от 31.10.2006 № 1232, 1233, 1234, выставленным подрядчиком ООО «ЦентрСтройИнтерьер» в рамках выполнения подрядных работ по договору строительного подряда от 02.01.2006 № 2-ДСП, актам о приемке выполненных работ по форме КС-2 от 30.09.2006 и от 31.10.2006 (документы – том 2 л.д. 8-27, 48-70, 80-88), указывает, что Общество заявило вычеты в уточненной декларации за 4 квартал 2007 года представленной 10.05.2010 за пределами трехлетнего срока на возмещение налога установленного пунктом 2 статьи 173 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 173 НК РФ предусмотрено, что положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям признаваемым объектом налогообложения, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 176 НК РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Трехлетний срок на предъявление налоговой декларации с указанием суммы НДС к возмещению из бюджета отраженный в пункте 2 статьи 173 НК РФ касается тех налоговых вычетов, право на предъявление которых, при соблюдении всех условий предусмотренных статьями 169 – 172 НК РФ, возникло у налогоплательщика в налоговом периоде, отстоящем от налогового периода, в котором соответствующие вычеты были фактически предъявлены, более чем на три года, при этом, не имеет значение отражены вычеты в первичной или уточненной декларации за соответствующий период, поскольку сравнению подлежит дата окончания периода, в котором возникло право на применение вычета и дата представления налоговой декларации (первичной или уточненной), в которой эти вычеты фактически заявлены.

Указанный вывод о пресекательном трехлетнем сроке на предъявление вычетов со дня окончания периода, в котором возникло право на их применение, соответствует позиции изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.06.2010 № 2217/10.

В соответствии с пунктом 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты, которым в том числе подлежат согласно пункту 6 статьи 171 НК РФ (в редакции с 01.01.2006, измененной Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ) суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога,

предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

Порядок применения налоговых вычетов определен статьей 172 НК РФ, согласно пункту 1 которой вычеты предусмотренные статьей 171 НК РФ производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), только после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) при наличии соответствующих первичных документов, при приобретении основных средств, оборудования к установке или нематериальных активов вычеты производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке или нематериальных активов.

Пунктом 5 статьи 172 НК РФ (в редакции действующее с 01.01.2006) предусмотрено, что вычеты сумм налога, указанных в пункте 6 статьи 171 НК РФ (предъявленные подрядными организациями при проведении капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств) производятся в порядке установленном пунктом 1 статьи 172 НК РФ, то есть по мере выполнения подрядными организациями соответствующих работ и предъявления налогоплательщику счетов-фактур.

Положения пункта 6 статья 171 и пункта 1, 5 статьи 172 НК РФ применяются к НДС, относящегося к затратам налогоплательщика на строительство зданий, сооружений, а также затратам на сборку (монтаж) сложного оборудования, являющегося объектом основных средств, при этом, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные в процессе капитального строительства или сборке (монтаже) основных средств, а не после окончания всех работ и приемке результата такого капитального строительства – то есть оконченого строительством объекта основных средств.

Следовательно, завершение подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) определенного этапа работ при капитальном строительстве или всех работ, с составлением соответствующего акта выполненных работ (этапа работ) и выставление счета-фактуры налогоплательщику – заказчику (инвестору) соответствующих работ и является основанием для принятия сумм НДС отраженных в этой счете-фактуре в состав налоговых вычетов.

Налоговыми органами установлено и налогоплательщиком не оспаривается, что спорные суммы предъявленного НДС в размере 46 341 555 руб. по счетам-фактурам от 30.09.2006 № 1047, 1048, от 31.10.2006 № 1232, 1233, 1234, выставленным подрядчиком ООО «ЦентрСтройИнтерьер» могли быть заявлены в составе налоговых вычетов в сентябре и октябре 2006 года, когда Обществом были соблюдены все условия для их предъявления, предусмотренные статьями 169, 171, 172 НК РФ.

Установленный пунктом 2 статьи 173 НК РФ трехлетний срок на предъявление вычетов в декларации в отношении указанных выше сумм НДС, образовавшихся в сентябре и октябре 2006 года, в размере 46 341 555 руб. на момент представления уточненной декларации за 4 квартал 2007 года 10.05.2010 истек (за октябрь 2006 года – срок представления декларации, с заявленными вычетами – не позднее 31.10.2009), в связи с чем, указанные суммы НДС заявлены в составе вычетов уточненной декларации за 4 квартал 2007 года не правомерно.

Довод Общества о правомерности применения вычетов в отношении подрядчика вне зависимости от дат выполнения этапов работ и составления актов по форме КС-2, поскольку работы считаются выполненными только с момента составления акта по форме КС-14 судом не принимается в виду следующего.

Согласно пункту 1 статьи 740 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) по договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект или выполнить иные строительные работы, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену. Оплата выполненных подрядчиком работ производится на основании пункта 1 статьи 746 ГК РФ заказчиком в размере, предусмотренном сметой,

в сроки и в порядке, которые установлены законом или договором строительного подряда.

Пунктом 3 статьи 753 ГК РФ предусмотрено, что заказчик, предварительно принявший результат отдельного этапа работ, несет риск последствий гибели или повреждения результата работ, которые произошли не по вине подрядчика. Сдача работ, в том числе и отдельного выполненного этапа работ подрядчиком и приемка его заказчиком, оформляется актом, подписанным обоими сторонами (пункт 4 статьи 753 ГК РФ).

Следовательно, положения ГК РФ относящиеся к строительному подряду предусматривают возможность приемки заказчиком каждого этапа строительных работ на объекте капитального строительства, с составлением акта по форме КС-2, который и будет являться первичным документом для принятия к бухгалтерскому учету части выполненных подрядчиком (генеральным подрядчиком) работ, на основании данного акта составляется счет-фактура, являющаяся в соответствии со статьями 171, 172 НК РФ основанием для принятия сумм предъявленного по ней налога на добавленную стоимость к вычету.

Из анализа представленных в материалы дела договора строительного подряда, локальных смет, актов выполнения этапа работ следует, что договор предусматривает поэтапную сдачу работ на основании ежемесячно составляемых актов, в связи с чем, каждый этап работ является самостоятельным и принимается отдельно, соответственно, по выставленным подрядчиком счетам-фактурам на каждый этап, с учетом составления актов, отраженные в счетах-фактурах суммы НДС подлежат принятию к вычету в момент выставления счета-фактуры и составления акта, а не после окончания всех работ по договору.

Таким образом, судом установлено, что оспариваемые Обществом решения ФНС России приняты без нарушения порядка рассмотрения жалобы, установленного статьей 140 НК РФ, по существу являются правомерными в части отказа в применении вычетов по уточненной декларации за 4 квартал 2007 года в сумме 46 341 555 руб. в виду пропуска налогоплательщиком установленного пунктом 2 статьи 173 НК РФ трехлетнего срока на их заявление, в связи с чем, основания для удовлетворения требований Общества у суда отсутствуют.

На основании изложенного, руководствуясь статьями 137, 138 Налогового кодекса Российской Федерации и статьями 110, 167, 170, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

**РЕШИЛ:**

Отказать Закрытому акционерному обществу «Лагуна-Грин» (ОГРН 1067746869112, 125047, г. Москва, пл. Тверской Заставы, д. 3, стр. 1, офис 408) в удовлетворении заявленных требований к Федеральной налоговой службы (ОГРН 1047707030513, 127381, г. Москва, ул. Неглинная, д. 23) о признании недействительными решения от 11.03.2011 № АС-4-9/3838@ об отказе в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению, решения от 11.03.2011 № АС-4-9/3806@ об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, решения по жалобе от 10.03.2011 № АС-4-9/3801, проверенных на соответствие НК РФ.

Решение может быть обжаловано в Девятый арбитражный апелляционный суд в течении месяца со дня принятия.

**СУДЬЯ**

**М.В. Ларин**