

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Верховного Суда Российской Федерации

г. Москва

« 15 » мая 2002 г.

Президиум Верховного Суда Российской Федерации в составе:

Председательствующего - Радченко В.И.

Членов Президиума – Петухова Н.А., Сергеевой Н.Ю., Верина В.П.,
Жуйкова В.М., Смакова Р.М., Попова Г.Н.,
Свиридова Ю.А., Меркушова А.Е.

с участием заместителя Генерального прокурора Российской Федерации Макарова Н.И.

рассмотрел в порядке надзора по протесту заместителя Председателя Верховного Суда Российской Федерации Жуйкова В.М. гражданское дело по заявлению общества с ограниченной ответственностью «РС сервис–99» о признании недействующим (незаконным) абзаца 2 пункта 12 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 года № 914 (в ред. Постановления Правительства РФ от 15.03.2001 № 189).

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Колычевой Г.А., объяснения представителя Правительства РФ Елиной Н.В. и представителя ООО «РС сервис – 99» Пепеляева С.Г., заключение заместителя Генерального прокурора Российской Федерации Макарова Н.И., полагавшего протест удовлетворить, Президиум Верховного Суда Российской Федерации

у с т а н о в и л:

Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 года № 914 (в ред. Постановления Правительства РФ от 15.03.2001 № 189) утверждены Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (далее Правила).

В пунктах 7-15 Раздела II Правил определен порядок ведения покупателями книги покупок, предназначенной для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) из бюджета.

Согласно абзацу 2 пункта 12 Правил при принятии на учет завершеного капитальным строительством объекта на сумму налога, исчисленную (подлежащую уплате в бюджет) по выполненным с 1 января 2001 года строительно-монтажным работам для собственного потребления в виде разницы между суммой налога, начисленной на стоимость данных строительно-монтажных работ, и суммой налога, уплаченной продавцам по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам), использованным при выполнении этих работ для собственного потребления, выписывается счет-фактура в одном экземпляре и регистрируется в книге покупок.

Общество с ограниченной ответственностью «РС сервис-99» обратилось в Верховный Суд РФ с заявлением о признании абзаца 2 пункта 12 Правил недействующим (незаконным), ссылаясь на то, что Правила в оспариваемой части приняты Правительством РФ с превышением своих полномочий и в противоречии с нормами Налогового кодекса РФ.

Решением Верховного Суда РФ от 24 июля 2001 года в удовлетворении заявленного требования отказано.

Определением Кассационной коллегии Верховного Суда РФ от 6 сентября 2001 года решение Верховного Суда РФ от 24 июля 2001 года оставлено без изменения.

В протесте заместителя Председателя Верховного Суда РФ, внесенном в Президиум Верховного Суда РФ, был поставлен вопрос об отмене указанных судебных постановлений как вынесенных с нарушением норм материального права и вынесении нового решения об удовлетворении заявления.

При рассмотрении протеста заместитель Председателя Верховного Суда РФ Жуйков В.М. просил направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Обсудив доводы протеста, Президиум Верховного Суда РФ находит протест подлежащим удовлетворению.

Судебные инстанции полагали, что оспариваемые заявителем положения Правил изданы Правительством РФ в пределах своих полномочий, эти положения конкретизируют и воспроизводят порядок исчисления сумм налога на добавленную стоимость и порядок применения налоговых вычетов, установленные Налоговым Кодексом РФ, не изменяя их.

Сославшись на статьи 146, 159, 166, 168, 169, 171-173 Налогового кодекса РФ, суд первой инстанции сделал вывод о том, что при принятии на учет завершеного капитальным строительством объекта подлежит вычету сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная данным плательщиком в виде разницы между суммой налога, начисленной на стоимость данных строительно-монтажных работ, и суммой налога,

уплаченной поставщикам по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным при выполнении этих работ, что и нашло отражение в обжалуемом заявителем абзаце 2 пункта 12 Правил.

Кассационная коллегия Верховного Суда РФ, согласившись с выводами суда, отметила также, что именно за вычетом сумм налога, предъявленных налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, подлежал бы уплате в бюджет налог на указанный объект налогообложения, если бы исчисленные в таком порядке суммы налога сами не подлежали вычету. Сохранение сумм налога, уплаченных продавцу в составе исчисленных сумм налога на выполненные строительно-монтажные работы, привело бы к двойному вычету одних и тех же сумм.

Между тем, с такими выводами судебных инстанций нельзя согласиться.

В соответствии со статьей 169 Налогового кодекса РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению. Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения. В счете-фактуре должны быть, в частности, указаны стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) без налога; налоговая ставка; сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая исходя из применяемых налоговых ставок. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением указанного порядка, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению. Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливается Правительством Российской Федерации.

Суд первой инстанции правильно отнес к юридически значимому обстоятельству вопрос о соответствии Налоговому кодексу РФ обязанностей налогоплательщика, приведенных в абзаце 2 пункта 12 Правил, однако решение постановил с нарушением норм материального права.

Ни в одной из приведенных судом норм Налогового кодекса РФ не содержится положений, в соответствии с которыми налоговые вычеты должны применяться «в виде разницы».

Главой 21 Налогового кодекса РФ предусмотрен следующий порядок исчисления налога при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

В соответствии со статьей 146 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения признаются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг);
- 2) передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в

том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Согласно принципу, сформулированному в статье 52 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки.

Порядок определения налоговой базы по операциям, являющимся объектом налогообложения, установлен в статьях 154-162 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 2 статьи 159 Налогового кодекса РФ при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, т.е. с учетом стоимости использованных товаров (работ, услуг) для выполнения строительно-монтажных работ.

Согласно пункту 1 статьи 166 Налогового кодекса РФ сумма налога при определении налоговой базы в соответствии со статьями 154-159 и 162 Налогового кодекса РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма, полученная в результате сложения сумм налога, исчисленных как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз, является общей суммой налога (п.2 ст. 166 НК РФ).

В соответствии со статьей 171 Налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты.

При производстве строительно-монтажных работ для собственного потребления налогоплательщик одновременно выступает и поставщиком товаров (работ, услуг) и их потребителем.

В качестве поставщика он исчисляет сумму налога как соответствующую налоговой ставке процентную долю налоговой базы (т.е. стоимости строительно-монтажных работ).

На налоговую базу, определяемую в соответствии со статьями 154-159 и 162 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик, используя соответствующую ставку (ст. 164 НК РФ) исчисляет налог (п.1 ст. 166 НК РФ) и обязан предъявить его покупателю путем выставления счета-фактуры (п.3 ст. 168 НК РФ), оформленного в соответствии со статьей 169 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с указанными выше нормами Налогового кодекса РФ налогоплательщик: 1) уплачивает налог на добавленную стоимость поставщику материалов; 2) исчисляет сумму налога по выполненным строительно-монтажным работам, исходя из всей стоимости объекта (в том

числе налог на добавленную стоимость на стоимость материалов) и включает ее в общую сумму налога по статье 166 Налогового кодекса РФ, тем самым увеличивая обязанность перед бюджетом на данную сумму.

Таким образом, обложение налогом стоимости использованных материалов производится налогоплательщиком два раза. Именно эти суммы подлежат вычету в полном объеме в соответствии с пунктом 6 статьи 171 Налогового кодекса РФ.

Иного правила исчисления налога при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления Налоговый кодекс РФ не содержит.

Утверждения Кассационной коллегии Верховного Суда РФ в определении о том, что уплате в бюджет налога на такой объект обложения налогом на добавленную стоимость, как выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, подлежала бы сумма налога за вычетом сумм налога, предъявленных налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, если бы исчисленные в таком порядке суммы налога сами не подлежали вычету, и о том, что сохранение сумм налога, уплаченных продавцу в составе исчисленных сумм налога на выполненные строительно-монтажные работы, привело бы к двойному вычету одних и тех же сумм, не могут быть признаны обоснованными. Указанные обстоятельства судом первой инстанции не исследовались, доказательств в их подтверждение по делу не представлено.

При таком положении судебные постановления как вынесенные с существенным нарушением норм процессуального права и неправильным применением и толкованием норм материального права в силу части 1 статьи 330 ГПК РСФСР подлежат отмене с направлением дела для рассмотрения в суд первой инстанции.

На основании изложенного, руководствуясь пунктом 2 статьи 329, частью 1 статьи 330 ГПК РСФСР, Президиум Верховного Суда Российской Федерации

п о с т а н о в и л:

решение Верховного Суда Российской Федерации от 24 июля 2001 года, определение Кассационной коллегии Верховного Суда Российской Федерации от 6 сентября 2001 года отменить, и направить дело на новое рассмотрение в тот же суд первой инстанции.

Председатель

В.И.Радченко

Верно: Начальник Секретариата
Президиума Верховного
Суда Российской Федерации


С.В.Кепель