



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 2604/10

Москва

6 июля 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
в составе:

председательствующего – заместителя Председателя Высшего
Арбитражного Суда Российской Федерации Исайчева В.Н.;

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю.,
Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г.,
Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Никифорова С.Б., Сарбаша С.В. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью
«Белозерный газоперерабатывающий комплекс» о пересмотре в порядке
надзора постановления Восьмого арбитражного апелляционного суда
от 14.10.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-
Сибирского округа от 24.12.2009 по делу № А75-5296/2009 Арбитражного
суда Ханты-Мансийского автономного округа-Югры.

В заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6
по Ханты-Мансийскому автономному округу-Югре – Овчар О.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Ханты-Мансийскому автономному округу-Югре (третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора) – Бусел Н.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зориной М.Г., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Белозерный газоперерабатывающий комплекс» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Ханты-Мансийского автономного округа-Югры с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Ханты-Мансийскому автономному округу-Югре (далее – инспекция) от 29.12.2008 № 15-15/036079 (далее – решение инспекции) в части доначисления 546 580 рублей налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания 109 992 рублей штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Основанием принятия инспекцией решения в оспариваемой части послужил её вывод о незаконном заявлении обществом к налоговому вычету сумм налога на добавленную стоимость в полном объёме, предъявленных контрагентами к оплате как часть стоимости оказанных ими услуг по содержанию общежития. Инспекция считает, что общество вправе заявить упомянутый вычет в пределах установленного органом местного самоуправления норматива на содержание общежития, предусмотренного подпунктом 32 пункта 1 статьи 264 Кодекса для расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Решением Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа-Югры от 03.07.2009 требование удовлетворено.

Судом первой инстанции установлено, что общество затраты по содержанию собственного общежития для временного проживания

работников, работающих вахтовым методом на Бахилловской компрессорной станции, относило на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль в пределах норматива, утвержденного в соответствии со статьей 264 Кодекса органом местного самоуправления, однако суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные по таким расходам, предъявляло к вычету в размерах, указанных в счетах-фактурах, то есть в полном объеме.

Признавая недействительным решение инспекции в оспариваемой части, суд исходил из конструкции статьи 171 Кодекса, которая позволяет сделать вывод о том, что установленные абзацем вторым пункта 7 ограничения касаются исключительно вычетов сумм налогов, уплаченных по расходам на командировки и представительским расходам, которые перечислены в абзаце первом данного пункта. По мнению суда, абзац второй не может распространяться на вычеты, прямо не поименованные в пункте 7 статьи 171 Кодекса.

В связи с этим суд счел, что обществом правомерно применены вычеты сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных контрагентам при оказании ими услуг в размерах, указанных в счетах-фактурах.

Постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 14.10.2009 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении требования отказано.

Суд апелляционной инстанции полагал, что общество в нарушение абзаца второго пункта 7 статьи 171 Кодекса предъявило к вычету суммы налога на добавленную стоимость в полном объеме по выставленным счетам-фактурам, поэтому должно восстановить к уплате в бюджет суммы налога, относящиеся к сверхнормативным расходам.

По мнению суда апелляционной инстанции, положения абзаца второго пункта 7 статьи 171 Кодекса представляют собой самостоятельное правило, касающееся порядка определения размера любых налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, а не относятся только

к вычетам сумм налога, уплаченных по предусмотренным абзацем первым расходам на командировки и представительским расходам.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 24.12.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суд кассационной инстанции указал, что законодатель, излагая абзац второй пункта 7 статьи 171 Кодекса, не ограничил область его применения исключительно налоговыми вычетами по расходам на командировки и представительским расходам.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество просит их отменить, поскольку они в результате неправильного применения пункта 7 статьи 171 Кодекса нарушают его права и законные интересы в сфере предпринимательской деятельности.

В отзывах на заявление инспекция и Управление Федеральной налоговой службы по Ханты-Мансийскому автономному округу-Югре просят оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие нормам законодательства о налогах и сборах.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на них, выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене, решение суда первой инстанции – оставлению без изменения по следующим основаниям.

В силу пункта 1 статьи 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьёй 166 Кодекса, на налоговые вычеты. В следующих пунктах названной статьи перечислены случаи, при наступлении которых

у налогоплательщика возникает право на применение налоговых вычетов. Один из таких случаев предусмотрен пунктом 7.

В абзаце первом пункта 7 статьи 171 Кодекса установлено, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наём жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Согласно первоначальной редакции абзаца второго сумма налога, подлежащая вычету, исчислялась по расчетной ставке 16,67 процента от суммы расходов на командировки и представительских расходов, а в случае отсутствия документов, подтверждающих эти расходы, – по той же расчетной ставке, но исходя из нормативов на такие расходы.

Это положение действовало до 01.01.2002.

После включения в Кодекс главы 25 «Налог на прибыль организаций» в него были внесены изменения, касающиеся в том числе и абзаца второго пункта 7 статьи 171 Кодекса, согласно новой редакции которого в случае, если в соответствии с главой 25 Кодекса расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы налога по таким расходам также подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

При этом абзац первый пункта 7 статьи 171 Кодекса сохранён в прежней редакции и из всего перечня расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль по нормам, в нем упоминаются только расходы на командировки и представительские расходы.

Системное толкование пункта 7 статьи 171 Кодекса в его взаимосвязи с положениями главы 25 Кодекса позволяет считать, что в рассматриваемом положении речь идет только о нормировании вычетов сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных по расходам

на командировки и представительским расходам. При ином толковании данного пункта (после изложения абзаца второго в новой редакции) необходимость сохранения абзаца первого этого пункта отсутствовала.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, отказывая обществу в удовлетворении требования, придали абзацу второму пункта 7 статьи 171 Кодекса значение обособленной нормы, вследствие чего сделали неправильный вывод.

Кроме того, суды не учли, что абзац второй пункта 7 статьи 171 Кодекса изложен в новой редакции Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ, вступившим в силу с 01.07.2002. Однако статьёй 16 названного Закона действие этой нормы распространено на правоотношения, возникшие с 01.01.2002. В силу статьи 5 Кодекса обратная сила не может придаваться законам, ухудшающим положения налогоплательщиков. Поэтому придание обратной силы рассматриваемой норме свидетельствует о том, что в ней определён порядок применения вычетов сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных по расходам на командировки и представительским расходам, а не иных вычетов.

Таким образом, обжалуемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций основаны на неправильном применении норм права и нарушают единообразие в их толковании и применении арбитражными судами, поэтому в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305 и статьёй 306 Арбитражного процессуального кодекса

Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации,

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 14.10.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24.12.2009 по делу № А75-5296/2009 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа-Югры отменить.

Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа-Югры от 03.07.2009 по указанному делу оставить без изменения.

Председательствующий

В.Н. Исайчев