

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 302-КГ18-22744

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

16.04.2019

Дело № А58-9294/2017

Резолютивная часть определения объявлена 10.04.2019
Полный текст определения изготовлен 16.04.2019

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего Завьяловой Т.В.,

судей Павловой Н.В., Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Север+Восток» на решение Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 02.04.2018 по делу № А58-9294/2017, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 10.07.2018 и постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.10.2018 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Север+Восток» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы

№ 5 по Республике Саха (Якутия) о признании недействительным решения от 31.07.2017 № 15/1884 в части доначисления налога на добавленную стоимость за 4 квартал 2014 года в сумме 968 990 рублей, налога на прибыль организаций за 2014 год в сумме 1 076 656 рублей, соответствующих сумм пени и штрафов.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Север+Восток» –
Бурнашева С.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Саха (Якутия) – Денисаев М.А., Егорова А.В., Рымарев А.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 5 по Республике Саха (Якутия) (далее – налоговый орган, инспекция) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Север+Восток» (далее – общество, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость (далее – НДС), налога на имущество организаций, транспортного налога, налога на доходы физических лиц за периоды с 01.01.2013 по 31.12.2015.

По результатам проверки инспекцией составлен акт от 17.04.2017 №15/35 и принято решение от 07.06.2017 № 15/458, которым обществу начислена недоимка по налогам в общей сумме 2 221 159 рублей, в том числе по НДС за 4 квартал 2014 года в сумме 1 049 137 рублей, по налогу на прибыль за

2014 год в сумме 1 165 709 рублей, по налогу на имущество организаций за 2014 год в сумме 6 313 рублей, начислены соответствующие суммы пеней. Общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122, статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в виде штрафа в общей сумме 291 358 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) решением от 11.10.2017 № 05-16/17661 оставило без удовлетворения апелляционную жалобу общества.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать данный ненормативный акт недействительным.

Решением Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 02.04.2018, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 10.07.2018, заявленные требования удовлетворены частично, снижены размеры начисленных штрафов на сумму 194 238 рублей 69 копеек. В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 23.10.2018 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, общество, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального и процессуального права, просит отменить принятые по делу судебные акты в части отказа в удовлетворении заявленных требований.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 04.03.2019 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации

законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и следует из материалов дела, на основании государственного контракта от 24.12.2012 № 57, заключенного с Министерством труда и социального развития Республики Саха (Якутия), общество в качестве подрядчика выполняло строительные-монтажные работы по объекту «Реконструкция здания гимназии в п. Нефтебаза Олекминского улуса для размещения ГУСО «Олекминский реабилитационный центр инвалидов и детей инвалидов». По условиям государственного контракта стоимость работ составила 101 500 305 рублей 30 копеек, НДС не предусмотрен.

На момент заключения государственного контракта общество не признавалось плательщиком НДС, применяя упрощенную систему налогообложения. Однако в 4 квартале 2014 года полученная обществом выручка превысила предельный размер, в связи с чем на основании пункта 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, начиная с 4 квартал 2014 года общество считается утратившим право на применение данного специального налогового режима и обязанным к уплате налогов по общей системе налогообложения.

Основанием доначисления НДС, соответствующих пени и штрафов послужил вывод об обязанности общества начислить данный налог при реализации работ по государственному контракту, начиная с 4 квартала 2014 года. При этом, по мнению налогового органа, налог подлежал начислению в дополнение к цене работ, установленной государственным контрактом, с применением ставки 18 процентов. Однако, с точки зрения налогоплательщика, НДС подлежал исчислению с применением расчетной ставки 18/118.

Суды трех инстанций, признавая законным доначисление налоговым органом оспариваемых сумм и отказывая в удовлетворении требований общества, исходили из того, что согласно пункту 1 статьи 154, пункту 1 статьи 168 Налогового кодекса налоговая база определяется как стоимость товаров, и исчисленный от нее налог предъявляется к оплате покупателю в

дополнение к цене товаров (работ, услуг). При этом пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса установлен закрытый перечень ситуаций, когда при исчислении НДС применяется расчетная ставка 18/118, и данная норма не предусматривает применение расчетной ставки в сложившейся ситуации.

Поскольку государственный контракт от 24.12.2012 № 57 не содержит условия о включении НДС в установленную в нем цену, с учетом приведенных положений Налогового кодекса, суды пришли к выводу о правильности расчета налоговым органом недоимки с применением ставки 18 процентов в дополнение к контрактной цене.

Между тем судами не учтено следующее.

Судебная практика, последовательно формируемая Верховным Судом Российской Федерации, исходит из того, что положения Налогового кодекса, устанавливающие правила взимания отдельных налогов, подлежат истолкованию в системной взаимосвязи с основными началами законодательства о налогах и сборах, закрепленными в статье 3 Налогового кодекса (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 16.06.2017 № 307-КГ16-19781, от 16.10.2018 № 310-КГ18-8658, от 04.03.2019 № 308-КГ18-11168).

В частности, на основании пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса (принцип экономической обоснованности налогов) при разрешении споров, связанных с взиманием НДС, необходимо принимать во внимание, что по своей экономико-правовой природе НДС является налогом на потребление товаров (работ, услуг), то есть косвенным налогом, перелагаемым на потребителей.

В силу положений пункта 2 статьи 153 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса при совершении налогооблагаемых операций сумма НДС определяется исходя из всех поступлений налогоплательщику, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг). При этом на основании пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса сумма НДС, исчисленная по соответствующим операциям реализации товаров (работ, услуг), предъявляется продавцом к оплате покупателю.

Таким образом, по общему правилу НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателя. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателем встречное предоставление за реализованные им товары (работ, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога. Из этого вытекает, что при реализации товаров (работ, услуг) покупателю НДС не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателем в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника – собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца).

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 17 постановления от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» разъяснил, что по смыслу пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса бремя надлежащего учета сумм НДС при определении окончательного размера указанной в договоре цены, ее выделения в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой лежит только на одной из сторон сделки – на продавце как налогоплательщике.

Поэтому возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора в настоящее время допускается судебной практикой в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора в соответствии со статьей 421 Гражданского кодекса Российской Федерации, либо предусмотрена нормативными правовыми актами (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467, от 24.11.2014 № 307-ЭС14-162).

С учетом изложенного, юридически значимым обстоятельством, имеющим существенное значение для правильного разрешения настоящего спора, являлось выяснение судами вопроса о том, допускается ли условиями

договора и нормативными правовыми актами, применимыми к отношениям сторон договора, увеличение цены в случае изменения условий налогообложения, либо налогообложение должно осуществляться в рамках фактически сформированных цен.

Судами при рассмотрении дела установлено и не оспаривалось налоговым органом, что государственным контрактом предусмотрена цена в размере 101 500 305 рублей 30 копеек.

Данная цена согласно положениям пункта 4.1 статьи 9 Федерального закона от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд», действующего в спорный период, является твердой и не может изменяться в ходе его исполнения. Такой же подход к регулированию вопроса об установлении цены по государственным (муниципальным) контрактам в настоящее время закреплен в пункте 2 статьи 34 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

В свою очередь отсутствие в сметной документации упоминания об НДС и тот факт, что суммы налога не указывались в актах о приемке выполненных в 4 квартале 2014 года работ и справках о стоимости этих работ, является лишь следствием того, что при заключении государственного контракта общество не рассматривало себя в качестве плательщика НДС, и основания формирования договорной цены с учетом налога отсутствовали, а не свидетельством согласия сторон договора на возможность увеличения договорной цены в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Следовательно, в сложившейся ситуации утрата обществом права на применение упрощенной системы налогообложения в период выполнения работ по государственному контракту могла служить основанием не для увеличения договорной цены в результате налогообложения, а для того, чтобы определить его права и обязанности как плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями

деятельности налогоплательщика - в рамках установленной государственным контрактом твердой цены, что возможно путем применения расчетной налоговой ставки 18/118.

Вопреки выводам судов, такой подход к определению суммы налога не противоречит пункту 1 статьи 154 Налогового кодекса. Напротив, он позволяет гарантировать соблюдение требований данной нормы, установив стоимость работ (без включения в нее суммы налога) и добавляемую к этой стоимости сумму налога, которые в совокупности будут соответствовать реально сформированной договорной цене. Подход налогового органа, поддержанный судами, напротив, приводит к начислению налога без возможности его предъявления к оплате покупателю, что не согласуется с природой НДС и противоречит пункту 1 статьи 168 Налогового кодекса.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации по эпизоду, связанному с начислением сумм НДС, налога на прибыль, соответствующих сумм пени и штрафа, а дело в указанной части – подлежит направлению на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенное, проверить доводы общества и возражения инспекции о правильности определения размера недоимки, принять законные и обоснованные судебные акты.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 02.04.2018 по делу № А58-9294/2017, постановление Четвертого арбитражного

апелляционного суда от 10.07.2018 и постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.10.2018 по тому же делу по эпизоду, связанному с доначислением налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, соответствующих сумм пени и штрафа, отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Саха (Якутия).

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

Н.В. Павлова

М.В. Пронина