

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 303-ЭС20-10766

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

дело № А24-5838/2019

г. Москва

01.12.2020

резюмирующая часть определения объявлена 25.11.2020

полный текст определения изготовлен 01.12.2020

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

председательствующего судьи Першутова А.Г.,

судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу краевого государственного казенного учреждения «Служба заказчика Министерства строительства Камчатского края» на решение Арбитражного суда Камчатского края от 28.10.2019 по делу № А24-5838/2019, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2019 и постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 02.06.2020 по тому же делу

по исковому заявлению общества с ограниченной ответственностью «Камчатская строительная компания» к крайнему государственному казенному учреждению «Служба заказчика Министерства строительства Камчатского края» о взыскании 10 543 513 рублей 50 копеек затрат на уплату налога на добавленную стоимость по договору подряда от 24.11.2014 № 5.

В судебном заседании принял участие представитель общества с ограниченной ответственностью «Камчатская строительная компания» – Хлабыстин Н.Н.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г., выслушав представителя общества с ограниченной ответственностью «Камчатская строительная компания», изучив материалы дела, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

общество с ограниченной ответственностью «Камчатская строительная компания» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Камчатского края с иском к краевому государственному казенному учреждению «Служба заказчика Министерства строительства Камчатского края» (далее – учреждение) о взыскании 10 543 513 рублей 50 копеек затрат на уплату налога на добавленную стоимость (далее – НДС) по договору подряда от 24.11.2014 № 5.

Решением Арбитражного суда Камчатского края от 28.10.2019, оставленным без изменения постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2019, требования общества удовлетворены.

Арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 02.06.2020 оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

Учреждение обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на указанные судебные акты, в которой просит их отменить и принять новый судебный акт по делу об отказе обществу в удовлетворении заявленных требований.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г. от 16.10.2020 кассационная жалоба учреждения вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе и письменных пояснениях на нее, выслушав представителя общества, в отсутствие извещенного надлежащим образом о

времени и месте судебного заседания представителя учреждения, судебная коллегия установила следующее.

Как следует из материалов дела, между краевым государственным казенным учреждением «Единая дирекция по строительству» (заказчик), правопреемником которого является учреждение, и обществом (подрядчик) заключен договор от 24.11.2014 № 5 на выполнение строительных работ по объекту «Строительство сельского учебного комплекса в с. Усть-Хайрюзово, Тигильского района Камчатского края».

По условиям договора и дополнительных соглашений к нему цена договора в соответствии со сметой составляет 133 718 620 рублей без НДС.

Обществом выполнены работы по договору на сумму 132 779 792 рубля 51 копейка и оплачены заказчиком в указанной сумме. Кроме того, в соответствии с вступившим в законную силу судебным актом арбитражного суда по делу № А24-573/2017 с заказчика в пользу общества было взыскано 938 827 рублей долга за выполнение дополнительного объема работ по договору. Общая стоимость всех работ не превысила установленную договором цену.

Ссылаясь на то, что по результатам исполнения договора учреждение должно уплатить обществу сверх оговоренной в договоре цены, указанной без НДС, сумму затрат в размере 10 543 513 рублей 50 копеек по уплате обществом НДС своим поставщикам при приобретении товаров и услуг необходимых для производства работ по договору, общество направило учреждению соответствующую претензию.

Оставление учреждением указанной претензии без удовлетворения послужило основанием для обращения общества с настоящим иском в арбитражный суд.

Удовлетворяя заявленные обществом требования, суды руководствовались положениями статей 424, 709, 740 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс), подпункта 1 пункта 1 статьи 146 и статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), и исходили из того, что установленная договором цена 133 718 620 рублей не включает в себя НДС, в связи с чем спорная сумма налога подлежит взысканию с учреждения.

В подтверждение вывода о необходимости компенсации обществу расходов на уплату НДС, понесенных при исполнении договора, суды также сослались на правовые позиции, выраженные в пункте 15 Информационного

письма Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.01.2000 № 51 «Обзор практики разрешения споров по договору строительного подряда» (далее – Информационное письмо № 51) и пункте 9 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10.12.1996 № 9 «Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость» (далее – Информационное письмо № 9).

Однако выводы судов не могут быть признаны правомерными.

На основании статьи 309 Гражданского кодекса обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таких условий и требований - в соответствии с обычаями или иными обычно предъявляемыми требованиями.

Согласно статье 424 Гражданского кодекса исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон (пункт 1), а изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке (пункт 2).

В гражданско-правовых отношениях заказчика и исполнителя сумма НДС является частью цены связывающего их договора, которая выделяется (если иное не следует из условий сделки) из этой цены для целей налогообложения.

Судебная практика, сформированная в период действия Закона Российской Федерации от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» и начала действия главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса, признавала, что продавец товаров (работ, услуг) вправе взыскать с покупателя не уплаченные при расчетах за реализованный товар суммы, составляющие НДС, если при указании договорной цены стороны не сделали оговорку о включении НДС в соответствующую сумму, независимо от наличия в договоре условия о возможности увеличения цены. Данный подход нашел отражение в пункте 9 информационного письма № 9 и пункте 15 информационного письма № 51, на которые сослались суды по настоящему делу.

Между тем 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» (далее – постановление № 33) занял иной подход, отметив, что 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.

Названный подход, отвечающий положениям статьи 424 Гражданского кодекса, предполагает, что риск неправильного понимания налогового законодательства при определении окончательного размера цены по общему правилу приходится на обязанное по налоговому законодательству лицо - налогоплательщика (исполнителя), и не может с безусловностью перелagаться на другую сторону договора.

Поэтому по общему правилу возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается только в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора, либо предусмотрена нормативными правовыми актами (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128, от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467).

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что цена договора является твердой, договор не содержит положений о возможности ее увеличения в связи с изменением налоговых обязательств исполнителя. Закон, который устанавливает обязательность пересмотра договорной цены в рассматриваемой ситуации отсутствует.

Следовательно, вывод судов о допустимости пересмотра договорной цены в связи с самим фактом возможного изменения объема налоговых обязательств исполнителя не может быть признан правомерным.

Кроме того, формулируя названный вывод, суды не приняли во внимание, что в данном случае общество по сути просило взыскать не суммы налога, подлежащие уплате им самим как налогоплательщиком при реализации работ по договору подряда в пользу учреждения, а требовало компенсации сумм НДС, уплаченных обществом своим контрагентам в цене приобретенных у них товаров (работ, услуг).

Вместе с тем в силу пунктов 2 и 3 статьи 709 Гражданского кодекса цена в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающееся ему вознаграждение. Цена работы может быть определена путем составления сметы. В случае, когда работа выполняется в соответствии

со сметой, составленной подрядчиком, смета приобретает силу и становится частью договора подряда с момента подтверждения ее заказчиком.

Таким образом, по общему правилу состав издержек исполнителя, подлежащих возмещению в цене договора, определяется в смете, согласованной сторонами договора. Иные издержки покрываются за счет предусмотренного сметой вознаграждения подрядчика.

На основании подпункта 3 пункта 1 статьи 170, пунктов 2 и 3 статьи 346.11 Налогового кодекса суммы НДС, предъявленные подрядчику его поставщиками и иными контрагентами при приобретении у них соответствующих товаров (работ, услуг), не принимаются к вычету у подрядчика, применяющего упрощенную систему налогообложения, а учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг). То есть для подрядчика, применяющего упрощенную систему налогообложения, суммы «входящего» НДС являются частью его издержек на приобретение соответствующих товаров (работ, услуг).

В связи с этим Госстрой России в письме от 06.10.2003 № НЗ-6292/10 разъяснил, что поскольку с переходом на упрощенную систему налогообложения организации и индивидуальные предприниматели продолжают оплачивать НДС поставщикам строительных материалов, изделий и конструкций, а также управлениям механизации за оказываемые услуги, то уплаченные суммы налога учитываются в составе затрат подрядчика при определении сметной стоимости работ. Впоследствии данная позиция также нашла отражение в письме Минрегиона России от 16.01.2012 № 1076-08/ДШ-05.

В данном случае стоимость работ определена по утвержденной и прошедшей экспертизу проектно-сметной документации. Цена договора является твердой и окончательной на весь срок выполнения работ и не подлежит никаким изменениям; оплата работ осуществляется по цене договора в соответствии со сметой. Возможность пересмотра сметы по требованию одной из сторон договор не содержит.

Из материалов дела не следует, что общество было введено в заблуждение учреждением при составлении сметы и формировании указанных в ней статей издержек. Обстоятельств, позволяющих квалифицировать поведение учреждения при заключении договора подряда как злоупотребление правом, запрещенное статьей 10 Гражданского кодекса, суды не установили.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а требования общества – оставлению без удовлетворения.

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 Камчатского края от 28.10.2019 по делу № А24-5838/2019, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2019 и постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 02.06.2020 по тому же делу отменить.

В иске отказать.

Председательствующий судья

А.Г. Першуров

Судья

М.К. Антонова

Судья

Д.В. Тютин