

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

№ 308-ЭС17-9467

г. Москва

Дело № А32-4803/2015

23 ноября 2017 г.

резолютивная часть определения объявлена 16.11.2017
полный текст определения изготовлен 23.11.2017

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

председательствующего судьи Разумова И.В.,
судей Букиной И.А. и Капкаева Д.В. –

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационные жалобы компаний «Порт Юнион Ойл Экспорт Лимитед» (Республика Кипр) и «Гунвор СА» (Швейцарская Конфедерация) на постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.04.2017 (судьи Рыжков Ю.В., Кухарь В.Ф., Чесняк Н.В.) по делу № А32-4803/2015 Арбитражного суда Краснодарского края.

В судебном заседании приняли участие представители:

акционерного общества «Транснефть-Терминал» – Завадская И.С. (по доверенности от 09.11.2016), Масленников М.В. (по доверенности от 23.10.2017), Фоломеев Г.Г. (по доверенности от 23.10.2017), Одерова В.Ю. (по доверенности от 23.10.2017), Стрельников В.В. (по доверенности от 23.10.2017);

компании «Порт Юнион Ойл Экспорт Лимитед» – Цохорова О.О. (по доверенности от 01.06.2017), Щекин Д.М. (по доверенности от 01.06.2017), Ястржембский И.А. (по доверенности от 01.06.2017);

публичного акционерного общества «Нефтяная компания «Роснефть» – Синегубов А.Н. (по доверенности от 21.12.2016);

компании «Гунвор СА» – Ельченко О.В. (по доверенности от 12.01.2017).

Заслушав и обсудив доклад судьи Разумова И.В., объяснения представителей компаний «Порт Юнион Ойл Экспорт Лимитед», «Гунвор СА» и публичного акционерного общества «Нефтяная компания «Роснефть», поддержавших доводы кассационных жалоб, а также объяснения представителей акционерного общества «Транснефть-Терминал», просивших в удовлетворении кассационных жалоб отказать, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

У С Т А Н О В И Л А:

акционерное общество «Транснефть-Терминал» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края с иском к компании «Порт Юнион Ойл Экспорт Лимитед» (далее – компания) о взыскании задолженности по договору от 26.12.2011 № 82/ЭД (далее – договор № 1) в сумме 917 232 доллара США 92 цента и по договору от 03.07.2012 № 03-01/16/237/ЭД (далее – договор № 2) в сумме 1 320 282 доллара США 97 центов.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены публичное акционерное общество «Нефтяная компания «Роснефть», общество с ограниченной ответственностью «Газпром нефтехим Салават», компании «Скандбункер С.А.», «Гунвор СА» и «Литаско СА».

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 21.09.2015 (судья Данько М.М.) в удовлетворении иска отказано.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.01.2016 (судьи Стрекачев А.Н., Герасименко А.Н., Сулименко Н.В.) решение суда первой инстанции отменено, исковые требования удовлетворены.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 25.04.2016 (судьи Айбатулин К.К., Кухарь В.Ф., Рыжков Ю.В.) постановление суда апелляционной инстанции отменил и направил дело на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции.

При новом рассмотрении дела постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.12.2016 (судьи Стрекачев А.Н., Шимбарева Н.В., Сулименко Н.В.) решение суда первой инстанции от 21.09.2015 оставлено без изменения.

Постановлением Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.04.2017 решение суда первой инстанции от 21.09.2015 и постановление суда апелляционной инстанции от 17.12.2016 отменены, с компании в пользу общества взысканы 2 237 515 долларов США 89 центов.

Не согласившись с постановлением окружного суда от 05.04.2017, компания (ответчик) и компания «Гунвор СА» (третье лицо) обратились в Верховный Суд Российской Федерации с кассационными жалобами, в которых просят указанный судебный акт отменить и оставить в силе решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции об отказе в удовлетворении иска.

В отзыве на кассационные жалобы публичное акционерное общество «Нефтяная компания «Роснефть» поддержало доводы этих жалоб, просит постановление суда округа отменить.

Общество в отзыве на кассационные жалобы просит оставить обжалуемый судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Разумова И.В. от 06.10.2017 кассационные жалобы переданы на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в кассационных жалобах и отзывах на них, объяснениях явившихся в судебное заседание представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации считает, что кассационные жалобы подлежат удовлетворению по следующим основаниям.

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций и усматривается из материалов дела, общество (исполнитель) оказывало компании (заказчику) услуги по перевалке нефтепродуктов на основании заключенных ими договоров № 1 и № 2.

Цена услуг согласована сторонами следующим образом.

Согласно договору № 1 стоимость перевалки составляет 10 долларов США за каждую тонну с применением нулевой ставки налога на добавленную стоимость (далее – НДС). В соответствии с договором № 2 стоимость перевалки составляет также 10 долларов США за каждую тонну и кроме того НДС в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом в оба договора включены положения о том, что для применения нулевой ставки НДС компания представляет обществу комплект документов, перечисленных в договорах; несвоевременное представление данного комплекта документов или его неполнота являются основаниями для применения исполнителем ставки НДС в размере 18 процентов.

Общество не оспаривает факт своевременного и полного представления компанией всего комплекта документов, согласованного сторонами для применения в расчетах между ними нулевой ставки НДС.

На протяжении всего периода исполнения договоров № 1 и № 2 в счетах-фактурах и актах об оказанных услугах общество указывало цену перевалки с нулевой налоговой ставкой.

Стоимость услуг, оказанных обществом и оплаченных компанией, по таким счетам-фактурам и актам (с применением нулевой налоговой ставки) по договору № 1 составила 5 095 738 доллара США 53 центов (за период с 12.01.2012 по 09.08.2012), по договору № 2 – 7 334 905 долларов США 75 центов (за период с 04.08.2012 по 31.08.2013).

Однако по результатам камеральных налоговых проверок налоговый орган принял решения о необоснованном применении обществом к реализуемым им услугам нулевой ставки налога, доначислив к уплате в бюджет суммы НДС по ставке 18 процентов.

Решения налогового органа общество оспорило в судебном порядке. Вступившими в законную силу решениями Арбитражного суда Краснодарского края в удовлетворении требований общества отказано. Суды признали правильными выводы налогового органа об отсутствии у общества права на применение нулевой налоговой ставки исходя из места перевалки нефтепродуктов и иных фактических действий по оказанию услуг.

Общество во исполнение решений налогового органа, подтвержденных судебными актами, перечислило в бюджет доначисленную ему сумму НДС по ставке 18 процентов.

Впоследствии общество обратилось в суд с настоящим иском о довызыскании с компании части цены услуг по перевалке нефтепродуктов, составляющей сумму уплаченного им налога.

Отказывая в удовлетворении иска, суд первой инстанции, в частности, исходил из достижения сторонами договоров № 1 и № 2 соглашения о цене услуг, констатируя отсутствие оснований для ее изменения в одностороннем порядке.

Соглашаясь с данным выводом суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции усмотрел в действиях общества признаки злоупотребления правом.

Отменяя судебные акты судов первой и апелляционной инстанций, суд округа счел, что условия спорных договоров позволяют сделать вывод о направленности воли сторон на невключение суммы НДС в цену сделок.

Окружной суд также указал на то, что налоговые ставки определяются нормами публичного права, а потому вне зависимости от условий гражданско-правовой сделки общество (плательщик НДС) не лишено возможности взыскать с компании (потребителя услуг) сумму фактически уплаченного налога дополнительно к цене реализованных услуг.

Суд округа не усмотрел оснований для признания злоупотреблением правом действий общества по указанию в договоре № 1, актах об оказании услуг и счетах-фактурах (по двум договорам) нулевой ставки налога.

Судебная коллегия соглашается с выводом суда округа о том, что квалификация действий общества в качестве налогового правонарушения на момент их совершения не являлась очевидной и у судов первой и апелляционной инстанций не имелось достаточных оснований для вывода о злоупотреблении правом со стороны общества во взаимоотношениях с компанией.

Между тем окружным судом не учтено следующее.

По сути, в период заключения и исполнения сделок имело место заблуждение общества (налогоплательщика) относительно порядка применения соответствующих норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) к оказываемым им услугам. Это заблуждение разделяла и компания, которая как заказчик не могла не знать об обстоятельствах совершения фактических действий по перевалке нефтепродуктов.

Вопрос о распределении рисков, связанных с данным заблуждением, разрешен судом округа неверно.

Как разъяснено в пункте 17 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации 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), по смыслу положений пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ сумма налога, предъявляемая покупателю при реализации услуг, должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на исполнителе как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода. Если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что предъявляемая заказчику исполнителем сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 НК РФ).

По смыслу приведенных разъяснений в гражданско-правовых отношениях заказчика и исполнителя сумма НДС является частью цены связывающего их договора, которая вычлняется (если иное не следует из условий сделки) из этой цены для целей налогообложения.

В рассматриваемом случае стороны договоров № 1 и № 2 при формулировании условий о цене (в том числе в контексте закрепленных в каждом из договоров положений о перечислении заказчиком исполнителю дополнительных сумм, исчисляемых по ставке 18 процентов, лишь при непредставлении в срок определенного сделкой комплекта документов) согласовали установление цены за перевалку в твердом размере (10 долларов США за каждую тонну) во всех случаях, кроме случая нарушения заказчиком упомянутого договорного обязательства по передаче исполнителю оговоренного сторонами комплекта документов (статья 431 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Таких нарушений заказчик не допустил. При этом общество не представило свидетельств того, что компания в спорный период заключила бы с ним договоры на иных условиях о цене, не потребовав ее снижения в связи с принятием на себя дополнительных рисков.

В силу статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации на исполнителе лежало бремя доказывания того, что у него имелись правомерные ожидания переложения на заказчика неблагоприятных последствий, вызванных доначислением ему как налогоплательщику сумм налога по результатам мероприятий налогового контроля.

Как установили суды первой и апелляционной инстанций, соответствующих доказательств исполнитель не представил. Окружной суд этот вывод не опроверг.

При заключении сделок стороны исходя из принципа свободы договора (статья 421 Гражданского кодекса Российской Федерации) не согласовали отступление от общего правила, согласно которому риск неправильного понимания налогового законодательства при определении окончательного размера цены приходится на обязанное по налоговому законодательству лицо – налогоплательщика (исполнителя), от особенностей хозяйственной деятельности которого в данном случае зависело применение той или иной налоговой ставки.

Следовательно, сумма НДС не подлежала взысканию с компании, исполнившей договорное обязательство по уплате цены в полном объеме.

Иной подход, занятый окружным судом, по существу привел к увеличению цены сделки в связи с обстоятельствами, которые не были очевидны для заказчика и с возникновением которых стороны договора не связали возможность изменения цены в большую сторону, что не может быть признано отвечающим положениям пункта 2 статьи 1 и статьи 421 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Допущенные судом округа нарушения норм права являются существенными, без их устранения невозможны восстановление и защита прав и законных интересов компании, в связи с чем, постановление окружного суда подлежит отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации с оставлением в силе решения суда первой инстанции и постановления суда апелляционной инстанции.

Руководствуясь статьями 291.11 – 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

О П Р Е Д Е Л И Л А:

постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.04.2017 по делу № А32-4803/2015 Арбитражного суда Краснодарского края отменить.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 21.09.2015 и постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.12.2016 по указанному делу оставить в силе.

Настоящее определение вступает в законную силу со дня его вынесения и может быть обжаловано в порядке надзора в Верховный Суд Российской Федерации в трехмесячный срок.

Председательствующий судья

И.В. Разумов

судья

И.А. Букина

судья

Д.В. Капкаев