Обзор

DOI: https://doi.org/10.17816/RJLS677837 EDN: NHAAYL

Налог на добавленную стоимость и цена договора: правовые проблемы взаимного влияния

А.Г. Пауль

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются правовые проблемы соотношения и взаимовлияния налога на добавленную стоимость, предъявляемого покупателю, и цены договора. Автор обосновывает мнение о том, что положения правовой науки, понимание природы налога на добавленную стоимость как правовой формы изъятия в бюджет части добавленной стоимости, положения п. 1 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации и ст. 424 Гражданского кодекса Российской Федерации свидетельствуют о невозможности непосредственного (без согласования воль сторон договора и вопреки воле покупателя) повышения цены договора на сумму налога на добавленную стоимость и ее взыскания с покупателя в случае внесения в течение срока действия этого договора изменений в законодательство о налогах и сборах, которые влекут включение ранее (на момент заключения договора) необлагаемой операции в состав облагаемых налогом на добавленную стоимость. Не предполагается непосредственное (без согласования воль обеих сторон обязательственного правоотношения) изменение цены договора и возложение на покупателя бремени уплаты налога на добавленную стоимость в случае, если первоначально не облагаемая налогом на добавленную стоимость операция по объективным или по субъективным причинам стала объектом налогообложения. Одновременно неизменной остается цена договора и в обратном случае, если первоначально облагаемая налогом на добавленную стоимость операция перестала быть таковой.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; цена; договор; налоговое законодательство; изменение.

Как цитировать

Пауль А.Г. Налог на добавленную стоимость и цена договора: правовые проблемы взаимного влияния. 2025. Т. 12. № 2. С. 53–62. DOI: 10.17816/RJLS677837 EDN: NHAAYL

Рукопись получена: 29.03.2025 **Рукопись одобрена:** 06.05.2025 **Опубликована online:** 28.06.2025

ЭКО • ВЕКТОР

Статья доступна по лицензии CC BY-NC-ND 4.0 International
© Эко-Вектор, 2025

Review
DOI: https://doi.org/10.17816/RJLS677837 EDN: NHAAYL

Value Added Tax and Contract Price: Legal Issues of Mutual Influence

Aleksei G. Paul

Voronezh State University, Voronezh, Russia

ABSTRACT

The paper investigates the legal issues of the relationship and mutual influence of value added tax imposed on the buyer and the contract price. The author substantiates the position that the legal science, the understanding of the nature of value added tax as a legal withdrawal of a part of the added value to the budget, Clause 1, Article 168 of the Tax Code of the Russian Federation, and Article 424 of the Civil Code of the Russian Federation indicate that it is impossible to directly (without the agreement of the wills of the parties to the contract and contrary to the will of the buyer) increase in the contract price by the amount of value added tax and its collection from the buyer in case of amendments to the laws on taxes and fees made during the term of this contract, which entail the imposition of value added tax on a previously (as of the date of the contract) non-taxable transaction. It is not intended to directly (without the agreement of the wills of both parties to the contract) amend the contract price and place the burden of paying value added tax on the buyer, where a transaction that was initially not subject to value added tax has become subject to taxation for external or internal reasons. At the same time, the contract price remains the same even in the opposite case, if the transaction initially subject to value added tax is exempted from it.

Keywords: value added tax; price; contract; tax law; amendment.

To cite this article

Paul AG. Value Added Tax and Contract Price: Legal Issues of Mutual Influence. *Russian journal of legal studies*. 2025;12(2):53–62. DOI: 10.17816/RJLS677837 EDN: NHAAYL

Submitted: 29.03.2025 **Accepted:** 06.05.2025 **Published online:** 28.06.2025

ECO • VECTOR

Article can be used under the CC BY-NC-ND 4.0 International License
© Eco-Vector, 2025

ВВЕДЕНИЕ

Соотношение гражданского и налогового правового регулирования давно привлекает внимание ученых и практиков. Частным вопросом, обсуждаемым в подобных дискуссиях, становится соотношение и взаимовлияние налога на добавленную стоимость (далее — НДС), предъявляемого покупателю, и цены договора.

Обсуждение такого взаимодействия активизировалось в связи с принятием Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 04.04.2024 № 305-ЭС23-26201 по делу № А40-236292/2022 (далее — Определение ВС РФ от 04.04.2024)[1]. Этот судебный акт оставил в силе апелляционное постановление, которым с покупателя взыскана задолженность по оплате вознаграждения по договору в размере предъявленного продавцом НДС и неустойка на эту сумму.

По мнению Верховного Суда Российской Федерации (далее — ВС РФ), если совершаемые между участниками оборота операции становятся облагаемыми вследствие изменения законодательства, то по общему правилу цена, по которой оплачивается исполнение договора, должна быть увеличена на сумму налога в силу закона (п. 1 ст. 424 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — ГК РФ), п. 1 ст. 168 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ)), за исключением случаев, когда иные гражданско-правовые последствия изменения условий налогообложения будут предусмотрены нормативными правовыми актами или иное соглашение о размере цены, включающей в себя налог, не будет достигнуто между сторонами.

Такой вывод позволил непосредственно (без согласования воль сторон гражданского обязательственного отношения и вопреки воле покупателя) увеличить цену договора на сумму НДС, фактически вменить ее покупателю и принудительно взыскать с него эту сумму с начислением неустойки.

Как представляется, положения правовой науки и сложившаяся судебная практика свидетельствуют об ошибочности такого подхода.

ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ

1. Пункт 1 ст. 168 НК РФ с учетом его места в правовом регулировании не дает оснований для непосредственного принудительного увеличения цены договора с точки зрения предметов правового регулирования гражданского и налогового права и субъектного состава (участников) этих отношений.

Как известно, гражданское и налоговое право имеет схожий предмет правового регулирования — имущественные (денежные) отношения. В то же время наукой российского права, законодателем и правоприменительной практикой выработаны критерии отграничения гражданских и налоговых (финансовых) правоотношений.

Гражданское право регулирует имущественные и личные неимущественные отношения, основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности участников (ст. 2 ГК РФ). Налоговое право регулирует властные отношения (ст. 2 НК РФ).

Учеными в числе признаков финансового правоотношения названы их властный характер, а также то, что обязательным субъектом финансового (налогового) правоотношения является публичный субъект — публично-правовое образование (государство, муниципальное образование) или иной субъект, наделенный в силу закона или иного нормативного правового акта публичной функцией в области финансов [1].

В науке установлены также исторические аспекты взаимного влияния гражданского и финансового (налогового) права. Как отмечал С.С. Алексеев, «в особом изучении нуждается процесс формирования финансового права. По-видимому, решающую роль в возникновении особого правового статуса субъектов финансовых отношений сыграли не автономные публичные субъективные права, связанные с обладанием материальными и иными благами, а само положение этих субъектов как собственников, к которому „подстроилось“ финансово-правовое регулирование, имеющее по своей природе административно-правовой характер» [2, с. 232].

Аналогичные положения поддержаны учеными-финансоведами, отмечавшими, что «все гражданские отношения лежат в горизонтальной плоскости, а все налоговые отношения — в вертикальных плоскостях, причем горизонтальная плоскость служит для них основанием. Говоря о соотношении налогового права и права гражданского, необходимо подчеркнуть приоритет гражданского права как частного над налоговым правом как публичным» [3, 4].

Таким образом, базовыми являются гражданско-правовые отношения, как более близкие к экономическому базису, а налоговое право «подстраивается» к этим отношениям, но не наоборот.

Статья 168 НК РФ является нормой законодательства о налогах и сборах. Соответственно, она регулирует отношения между участниками отношений, составляющих предмет этой подотрасли (ст. 9 НК РФ).

С учетом указанных положений публично-правовые отношения по уплате налогов складываются между налогоплательщиком и государством. Применительно к НДС это отношения между продавцом (лицом, реализующим товары (работы, услуги)), именуемым юридическим налогоплательщиком, и государством. Покупатель товаров (работ, услуг), именуемый фактическим

[1] Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 4 апреля 2024 г. № 305-ЭС23-26201 по делу № А40-236292/2022 // СПС «Гарант». Дата обращения: 18.03.2025.

налогоплательщиком, в этих налоговых правоотношениях не участвует. Отношения между продавцом и покупателем не отвечают признакам налоговых правоотношений и ими не являются, относясь к категории гражданско-правовых.

Ученые обращают внимание на то, что «само по себе условное выделение „юридических" и „фактических" налогоплательщиков косвенных налогов не означает, что фактические налогоплательщики имеют право на оспаривание положений налогового законодательства, поскольку оно, как правило, никаких обязанностей на них не возлагает и прав не предоставляет. Соответственно, фактические налогоплательщики не состоят в каких-либо правоотношениях с налоговыми органами, ничем им не обязаны, а налоговые органы ничего не могут истребовать с фактических налогоплательщиков»[2].

При прочтении п. 1 ст. 168 НК РФ с учетом его места в правовом регулировании следует вывод, что возлагаемым им на налогоплательщика (юридического налогоплательщика) обязанностям дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму налога корреспондирует право государства (как участника этих налоговых отношений) требовать исполнения этой обязанности. Эта норма законодательства о налогах и сборах и эта обязанность налогоплательщика не создает каких-либо обязанностей для покупателя, не являющегося участником налоговых правоотношений и реализующего свои права и обязанности лишь в рамках гражданско-правового регулирования.

Такой механизм давно описан высшими судебными инстанциями. Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (далее — ВАС РФ) еще в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22.09.2009 № 5451/09 по делу № А50-6981/2008-Г-10[3], объясняя принцип действия п. 1 ст. 168 НК РФ, указывал, что предъявляемая покупателю к оплате сумма НДС является для него частью цены, подлежащей уплате в пользу продавца по договору. В отношения с государством в качестве субъекта публично-правовых налоговых отношений покупатель не вступает. С учетом такого толкования ВАС РФ признал необоснованным вывод судов о публично-правовом характере обязанности покупателя перед продавцом-налогоплательщиком по уплате суммы НДС в составе цены за оказанные последним услуги.

Аналогичные выводы в разные годы сделаны учеными. Например, М.В. Карасева прямо указывает, что «законодатель в НК РФ не регулирует поведение покупателя как юридического плательщика налога на потребление. Он оставляет за ним статус фактического налогоплательщика» [5]. Аналогичные выводы сделаны другими учеными, исследовавшими этот вопрос и отмечавшими, что «необоснованно говорить и о наличии у покупателя публичных обязательств по уплате НДС поставщику, поскольку покупатель не вовлечен в налоговые отношения. Покупатель в системе законодательства о налогах и сборах РФ в соответствии со ст. 9 НК РФ не является участником налоговых правоотношений, поэтому требования ст. 168 НК РФ, содержащей правило о предъявлении к оплате налогоплательщиком дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров соответствующей суммы налога, на покупателя не распространяются. Покупатель не рассматривается в качестве самостоятельного налогоплательщика, наделенного соответствующими правами, обязанностями и имеющего собственный публичный интерес... Таким образом, ни ст. 168 НК РФ, ни иные нормы НК РФ не содержат каких-либо обязательств покупателей по уплате налога в составе цены договора и не предусматривают ответственности за неисполнение несуществующих обязательств. На покупателе лежит денежное обязательство, установленное договором и законом, — оплата поставщику цены сделки» [6].

Косвенный характер НДС, характеристика его как налога на потребление не способны изменить субъектный состав налоговых и гражданских правоотношений и включить покупателя (фактического налогоплательщика) в состав участников налоговых правоотношений. Косвенный характер НДС объясняет лишь закрепленный порядок формирования налоговой базы по НДС и включения НДС в цену, предусмотренный в п. 1 ст. 168 НК РФ. Но эта характеристика не предоставляет положениям гл. 21 НК РФ возможность получить прямое действие и распространиться на субъектов иной отрасли права.

В одном из своих определений Конституционный Суд Российской Федерации (далее — КС РФ), рассматривая жалобу гражданина (фактического налогоплательщика) на ст. 168 НК РФ, отказал в ее принятии к рассмотрению, обратив внимание на то, что оплата покупателями (населением) товаров (работ, услуг), притом что их розничная цена формируется в том числе с учетом суммы НДС, подлежащей уплате продавцом-налогоплательщиком, не свидетельствует о возложении обязанности налогоплательщика на физических лиц — покупателей товаров (работ, услуг) (Определение КС РФ от 20.07.2023 № 2115-О[4]).

Таким образом, законодательство о налогах и сборах (в том числе п. 1 ст. 168 НК РФ) не создает непосредственно для покупателя как участника гражданских правоотношений какие-либо права и обязанности.

---

[2] Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций // СПС «Консультант Плюс». 2020.

[3] Постановление Президиума ВАС РФ от 22.09.2009 № 5451/09 // СПС «Гарант». Дата обращения: 18.03.2025.

[4] Определение Конституционного Суда РФ от 20.07.2023 № 2115-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Сперанского Сергея Борисовича на нарушение его конституционных прав пунктами 1 и 6 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации и статьей 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

DOI: https://doi.org/10.17816/RJLS677837

2. Одной из основных причин появления вышеуказанной позиции ВС РФ выступила экономическая характеристика НДС как косвенного налога на потребление.

КС РФ, ВС РФ (в том числе в Определении ВС РФ от 04.04.2024) и ранее ВАС РФ неоднократно обращалось внимание на то, что по своей экономико-правовой природе НДС является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров, работ и услуг, а также на то, что в процессе производства и коммерческой реализации товаров (работ, услуг) расходы поставщика по уплате налога в бюджет фактически перекладываются на покупателя, который, осуществляя, в свою очередь, реализацию полученного товара как поставщик, также получает компенсацию, но уже от последующего покупателя. Последовательность переложения налога завершается тогда, когда имеет место реализация товаров (работ, услуг) их потребителю, который и несет фактическое налоговое бремя НДС (постановления КС РФ от 10.07.2017 № 19-П, от 28.11.2017 № 34-П, от 30.06.2020 № 31-П и др.).

Эти экономические характеристики НДС могут оказывать влияние на особенности налогово-правового регулирования и на права и обязанности участников налоговых правоотношений. В то же время сами по себе указанные характеристики НДС не имеют непосредственного регулирующего воздействия на отношения, составляющие предмет гражданского права, и на их участников.

Например, понимание НДС как косвенного налога на потребление товаров непосредственно оказало влияние на правоприменение в п. 21 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» (далее — Постановление Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33)[5]. Здесь косвенный характер НДС повлек корректировку общих правил о возврате излишне уплаченных сумм, в результате чего появилось правоположение о том, что возврат налогоплательщику излишне уплаченного НДС не должен повлечь на его стороне неосновательное обогащение, в связи с чем такой возврат возможен только при условии представления налогоплательщиком доказательств возврата излишне предъявленных сумм налога покупателю. Здесь обращает на себя внимание, что в этом случае экономическая характеристика НДС как косвенного налога на потребление оказала непосредственное влияние исключительно на налогоплательщика, в то время как последствия для покупателя могли наступить лишь опосредованно, если бы налогоплательщик в рамках гражданских правоотношений принял решение о возврате ему части уплаченной цены товара (именно части цены, а не НДС).

Однако ошибочным следует считать подход, при котором экономическая характеристика НДС как косвенного налога на потребление непосредственно создает последствия для лица, не являющегося участником налоговых правоотношений.

Одновременно не следует гипертрофировать экономическую сторону НДС как косвенного налога на потребление. Практике известны прецеденты, когда эта характеристика игнорировалась правоприменителем в целях соблюдения иной характеристики налога, иных принципов налогообложения. Например, в Определении КС РФ от 12.05.2005 № 167-О[6] оспаривались нормы гл. 21 НК РФ, предусматривавшие уплату налогоплательщиком НДС с дебиторской задолженности за оказанные, но не оплаченные услуги, т. е. за счет собственной прибыли налогоплательщика. По мнению налогоплательщика, эти нормы противоречили пониманию НДС как косвенного налога. Однако КС РФ сформулирована позиция о том, что факт неполучения налогоплательщиком оплаты от реализации товаров (работ, услуг) не исключает возможность взимания налога на добавленную стоимость, который, как и другие налоги, в принципе должен уплачиваться за счет собственных средств налогоплательщика (п. 1 ст. 8 НК РФ). Как указал КС РФ, исчисление суммы налога на добавленную стоимость основано на общем правиле определения добавленной стоимости, не обусловленном какими-либо отношениями между хозяйствующими субъектами[7]. Кроме того, в случаях отсутствия оплаты покупателем товара, работы или услуги, в стоимость которых включается налог на добавленную стоимость, налогоплательщик вправе использовать предусмотренный налоговым законодательством компенсационный механизм в виде реализации права на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму убытков от списания сомнительных долгов, включая начисленную сумму налога на добавленную стоимость (п. 3 и 4 ст. 266 НК РФ).

Таким образом, правоприменительная практика не абсолютизирует экономическую характеристику НДС как косвенного налога на потребление.

---

[5] Постановление Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

[6] Определение Конституционного Суда РФ от 12.05.2005 № 167-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества „Сотовая компания“ на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

[7] Постановление Конституционного Суда РФ от 20.02.2001 № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона „О налоге на добавленную стоимость“ в связи с жалобой закрытого акционерного общества „Востокнефтересурс“» // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

DOI: https://doi.org/10.17816/RJLS677837

Применительно к делу, рассмотренному в Определении ВС РФ от 04.04.2024, следует обратить внимание на то, что более широкий взгляд на обстоятельства этого дела свидетельствует, что характер совершаемых участниками этих отношений операций в любом случае не позволял последовательно реализоваться НДС как косвенному налогу на потребление и обеспечить его нейтральность по отношению к субъектам хозяйственного оборота. Как следует из обстоятельств дела, покупателем в спорных правоотношениях был банк, операции которого в силу подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ не облагаются НДС. Это не позволяет перекладывать предъявленный этому банку НДС на его потребителей. В связи с этим желание ВС РФ следовать классическому пониманию НДС как косвенного налога на потребление, обеспечить его нейтральность по отношению к процессу производства и реализации товаров (работ, услуг) субъектами хозяйственного оборота, было нереализуемым с учетом обстоятельств именно такого спора. Возможность переложения бремени НДС на конечного потребителя по этому спору отсутствовала.

При данных обстоятельствах и в отсутствие возможности реализации в полном объеме экономической черты НДС как косвенного налога на потребление не было оснований для ее непосредственной и грубой реализации. Фактически характеристика НДС как косвенного налога на потребление была реализована судом в ситуации, когда этот налог таковым не являлся в полном объеме.

Таким образом, сама по себе экономическая характеристика НДС как косвенного налога на потребление не влечет непосредственного переложения НДС на покупателя товаров (работ, услуг). Эта характеристика действует с учетом других принципов налогообложения, распространяется на налогоплательщика и может искажаться иными положениями об НДС, в том числе предусматривающими освобождение от обложения отдельных видов операций.

3. В правоприменительной практике неоднократно возникали и возникают случаи, когда необходимо обложить НДС операции, которые по различным (объективным и субъективным) причинам первоначально обложены не были.

Подход к разрешению таких ситуаций менялся с течением времени. Как отмечается в п. 36 Обзора судебной практики ВС РФ № 1 (2021) (утв. Президиумом ВС РФ 07.04.2021), судебная практика, сформированная в период действия Закона Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» и начала действия гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, 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[8]. Между тем Пленум ВАС РФ в п. 17 Постановления от 30 мая 2014 г. № 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.

В Определении ВС РФ от 04.04.2024 также имеется ссылка на п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33. Однако, по мнению ВС РФ, этот пункт распределяет лишь риск неправильного понимания налогового законодательства при определении окончательного размера цены, который по общему правилу приходится на обязанное по налоговому законодательству лицо — налогоплательщика (исполнителя).

Однако такой вывод не следует из буквального текста п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33, не упоминающего ошибочность или неправильное толкование норм законодательства о налогах и сборах и не основанного на положениях теории налогового и гражданского права.

Пункт 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 лишь указывает, что обязанность по предъявлению суммы НДС покупателю и по ее учету при определении окончательного размера указанной в договоре цены лежит на продавце как налогоплательщике. И из этого делается вывод, что 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 покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Иными словами, не разделяются и не имеют значения причины, по которым НДС оказался не включенным в цену по договору.

Судебная практика последних десяти лет, касающаяся как ошибок (нарушений) со стороны налогоплательщика, так и наступления объективных причин, оказывающих влияние на исчисление НДС, свидетельствует о неизменности цены, указанной в договоре, в случаях, когда необходимо исчислить НДС по ранее необложенной операции.

3.1. Цена договора остается неизменной при переводе (переходе) налогоплательщика с применения упрощенной системы налогообложения (далее — УСН) без НДС на общую систему налогообложения или на УСН с НДС.

Согласно п. 14 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства

[8] Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2021) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 07.04.2021) // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом ВС РФ 13.12.2023) в случае искусственного дробления единой деятельности между несколькими налогоплательщиками, извлекающими выгоду из применения специального налогового режима, определение недоимки по НДС производится путем выделения сумм налога из полученной всеми участниками группы выручки (по расчетной ставке налога)[9].

Одновременно цена договора не увеличивается на сумму НДС, не только если утрата права на применение НДС произошла в результате нарушений со стороны налогоплательщика, но и по объективным экономическим причинам.

В п. 42 Обзора судебной практики ВС РФ № 3 (2019) (утв. Президиумом ВС РФ 27.11.2019) прямо указано, что в случае утраты налогоплательщиком права на применение УСН в период выполнения работ по государственному контракту, цена которого определена без учета НДС, сумма НДС должна начисляться в пределах установленной государственным контрактом твердой цены по расчетной ставке 18/118[10]. Здесь же обращается внимание на то, что в сложившейся ситуации утрата налогоплательщиком права на применение УСН 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.

В данном случае обстоятельства схожи с теми, которые стали предметом рассмотрения в Определении ВС РФ от 04.04.2024, так как здесь обязанность по уплате НДС тоже возникает на основе закона, требующего при утрате права на применение УСН исчислять и уплачивать НДС.

Аналогичный подход также предлагается в п. 16 Методических рекомендаций по НДС для УСН (утв. Письмом Федеральной налоговой службы России от 17.10.2024 № СД-4-3/11815@), закрепляющем традиционный (сложившийся) подход, при котором если у налогоплательщика возникает обязанность по уплате НДС по длящемуся договору, то при несогласии покупателя внести изменения в договор и доплатить налогоплательщику-продавцу сумму НДС, цена остается неизменной, а НДС исчисляется внутри этой цены по расчетной формуле[11].

В этом случае также нет какой-либо ошибки налогоплательщика (неправильного понимания закона). Вместо этого имеются вступившие в силу изменения в законодательство о налогах и сборах, предусматривающие уплату НДС, которая ранее предусмотрена не была.

3.2. Цена договора оставалась неизменной при повышении ставки НДС с 18 до 20% в отношении долгосрочных государственных (муниципальных) контрактов.

С 2019 г. ставка НДС была увеличена с 18 до 20%.

С учетом повышения ставки НДС Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (ч. 54 ст. 112) установил возможность по соглашению сторон изменять цену ранее заключенных контрактов в пределах увеличения ставки НДС[12]. Заказчикам как получателям бюджетных средств предусмотренное изменение разрешено было осуществлять в пределах доведенных в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации лимитов бюджетных обязательств.

Если указанные условия не соблюдались, и заказчик не соглашался на изменение заключенного контракта, цена контракта оставалась прежней.

Такое регулирование повлекло возникновение споров, в рамках которых исполнители-плательщики НДС оспаривали это законоположение, так как в случае отказа заказчика от подписания дополнительного соглашения об увеличении цены контракта в связи с повышением ставки НДС это приводило к необходимости уплачивать возникающую разницу в суммах НДС за счет собственных средств исполнителя контракта, в связи с чем налог, по их мнению, переставал быть косвенным.

Рассматривая такой спор, КС РФ в Определении от 19.10.2021 № 2134-О[13] учел характеристику НДС как косвенного налога на потребление

[9] Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023) // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

[10] Обзор судебной практики ВС РФ № 3 (2019) (утв. Президиумом ВС РФ 27.11.2019) // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

[11] Методические рекомендации для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, которые с 1 января 2025 года признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость. Письмо от 17.10.2024 № СД-4-3/11815@ // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/taxes/nds_usn/15318056/ Дата обращения: 18.03.2025.

[12] Федеральный закон «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» от 05.04.2013 № 44-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

[13] Определение Конституционного Суда РФ от 19.10.2021 № 2134-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества „Государственная транспортная лизинговая компания“ на нарушение его конституционных прав частью 54 статьи 112 Федерального закона „О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд“» // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

DOI: https://doi.org/10.17816/RJLS677837

(эта характеристика дословно воспроизведена в Определении ВС РФ от 04.04.2024). Одновременно КС РФ заключил, что такое регулирование не расходится с конституционными целями защиты прав и свобод человека и гражданина, отвечает принципам справедливости, законности, равенства, правовой определенности, поддержания доверия граждан к закону и действиям государства и не выходит за рамки дискреционных полномочий федерального законодателя. В результате был сделан вывод о том, что оспариваемое законоположение как само по себе, так и в системе действующего правового регулирования договорных (контрактных) отношений, а также в контексте сложившейся правоприменительной практики не может расцениваться как нарушающее конституционные права и свободы заявителя.

3.3. Цена договора остается неизменной также в «обратных» ситуациях, когда облагаемая операция перестает являться облагаемой по причинам, не зависящим от сторон договора. Цена договора не уменьшается на сумму НДС, в уплате которого отпала необходимость.

Пример такого подхода — ситуации, когда после заключения договора и согласования в нем цены, включающей НДС, налогоплательщик признается несостоятельным (банкротом), в отношении него открывается конкурсное производство, а его операции в силу подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ перестают признаваться объектом налогообложения НДС.

Например, в Определении КС РФ от 14.11.2023 № 3014-О[14] проверялась конституционность положений подп. 15 п. 2 ст. 146 и ст. 168 НК РФ, примененных при рассмотрении спора, в рамках которого с покупателя взыскана задолженность по договору, заключенному с лицом, признанным несостоятельным (банкротом). Суды, рассматривавшие этот спор, отметили, что изменение налоговых обязанностей продавца, в частности освобождение его от уплаты НДС в связи с признанием его банкротом, не влечет изменения цены заключенного им гражданско-правового договора (уменьшения цены договора на сумму НДС). КС РФ отказал в принятии жалобы к рассмотрению, отметив, что положения указанных норм не нарушают конституционных прав покупателя, поскольку в договоре порядок изменения платы в случае изменения налоговых обязанностей сторон определен не был.

Такой подход воспринят ВС РФ, который в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 06.09.2024 № 306-ЭС24-7343 по делу № А57-10006/2023 пояснил, что наличие оснований для уплаты в цене сделки суммы, равной НДС, или выплаты сверх цены сделки суммы, равной НДС, зависит от условий договора и является элементом гражданско-правовых отношений сторон[15]. В частности, вариативность цены сделки, связанной с режимом налогообложения контрагента, стороны могут специально оговорить в договоре, и в этом случае подлежащая внесению плата может включать в себя переменную величину, равную сумме НДС, в зависимости от обстоятельств, влияющих на налогообложение этого контрагента. При отсутствии таких условий следует исходить из того, что цена сделки не подлежит пересмотру в одностороннем порядке. Применительно к обстоятельствам дела ВС РФ сделал вывод, что ссылка арендатора на то, что при согласовании условий договора стороны не предполагали введение процедуры несостоятельности (банкротства) в отношении арендодателя, не может служить основанием для одностороннего отказа компании по оплате установленных договором арендных платежей, поскольку в случае несогласия арендатора на оплату аренды в размере, установленном договором аренды, в связи с изменением системы налогообложения на стороне арендодателя он мог поставить вопрос об изменении условий договора, а арендодатель в таком случае мог бы ставить вопрос о расторжении договора аренды для заключения его с теми, кто согласился бы на указанные условия.

Указанные выше примеры свидетельствуют, что к настоящему моменту уже более десяти лет действует правовая позиция, в соответствии с которой не предполагается непосредственное (без согласования воль обеих сторон обязательственного правоотношения) изменение цены договора и возложение на покупателя бремени уплаты НДС в случаях, если первоначально не облагаемая НДС операция по объективным или по субъективным причинам стала объектом налогообложения. Одновременно неизменной остается цена договора и в обратном случае, если первоначально облагаемая НДС операция перестала быть таковой.

Пункт 1 ст. 168 НК РФ и ст. 424 ГК РФ не предполагают автоматическое непосредственное возложение на покупателя бремени уплаты НДС в случаях, если первоначально не облагаемая НДС операция по тем или иным причинам стала объектом налогообложения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, существующие положения правовой науки, понимание природы НДС как правовой формы изъятия в бюджет части добавленной стоимости, положения п. 1 ст. 168 НК РФ и ст. 424 ГК РФ, сложившаяся в течение

[14] Определение Конституционного Суда РФ от 14.11.2023 № 3014-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью „Арткера“ на нарушение его конституционных прав подпунктом 15 пункта 2 статьи 146, а также пунктами 1 и 5 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

[15] Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 06.09.2024 № 306-ЭС24-7343 по делу № А57-10006/2023 // СПС «КонсультантПлюс». Дата обращения: 18.03.2025.

последних десяти лет судебная практика свидетельствуют о невозможности непосредственного (без согласования воль сторон договора и вопреки воле покупателя) повышения цены договора на сумму НДС и ее взыскания с покупателя в случае внесения в течение срока действия этого договора изменений в законодательство о налогах и сборах, которые влекут включение ранее (на момент заключения договора) необлагаемой операции в состав облагаемых НДС.

ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Вклад автора. А.Г. Пауль — определение концепции, сбор, анализ и обобщение литературы, написание черновика, пересмотр и редактирование рукописи. Автор одобрил рукопись (версию для публикации), а также согласился нести ответственность за все аспекты настоящей работы, гарантируя надлежащее рассмотрение и решение вопросов, связанных с точностью и добросовестностью любой ее части.

Источники финансирования. Отсутствуют.

Раскрытие интересов. Автор заявляет об отсутствии отношений, деятельности и интересов за последние три года, связанных с третьими лицами (коммерческими и некоммерческими), интересы которых могут быть затронуты содержанием статьи.

Оригинальность. При создании настоящей работы автор не использовал ранее опубликованные сведения.

Генеративный искусственный интеллект. При создании настоящей статьи технологии генеративного искусственного интеллекта не использовали.

Рассмотрение и рецензирование. Настоящая работа подана в журнал в инициативном порядке и рассмотрена по обычной процедуре. В рецензировании участвовали два внутренних рецензента.

ADDITIONAL INFO

Author contribution: A.G. Paul: conceptualization; investigation; writing—original draft, writing—review & editing. The author approved the version of the manuscript to be published and agrees to be accountable for all aspects of the work, ensuring that questions related to the accuracy or integrity of any part of the work are appropriately investigated and resolved.

Funding source: No funding.

Disclosure of interests: The author has no relationships, activities or interests for the last three years related with for-profit or not-for-profit third parties whose interests may be affected by the content of the article.

Statement of originality: The author did not use previously published information to create this paper.

Generative AI: Generative AI technologies were not used for this article creation.

Provenance and peer review. This work was submitted to the journal on its own initiative and reviewed according to the usual procedure. Two internal reviewers participated in the review.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ | REFERENCES

1. Karaseva (Sencova) MV. Financial law: subject identification. *Financial Law.* 2022;(8):2–6. EDN: UUYQVK doi: 10.18572/1813-1220-2022-8-2-6

2. Alekseev SS. *Structure of Soviet law.* Moscow: Yuridicheskaya literatura; 1975. (In Russ.) EDN: SIFYIL

3. Bryzgalin AV, editor. *Current issues of tax, civil and corporate law.* Ekaterinburg: Nalogi i finansovoe pravo; 2004. 144 p. (In Russ.)

4. Titov AS. Legal problems of the mutual impact of civil and financial law within the framework of contemporary law enforcement. *Financial Law.* 2024;(7):2–5. doi: 10.18572/1813-1220-2024-7-2-4 EDN: RWLAHO

5. Karaseva MV. Tax clause, civil law and tax sovereignty. *Financial Law.* 2023;(4):11–16. doi: 10.18572/1813-1220-2023-4-11-16 EDN: OSRMTB

6. Abidin VI. Accrual of penalties on the amount of VAT in the contract price. *Nalogoved.* 2006;(1): 5–15. (In Russ.) EDN: KVYKVN

ОБ АВТОРЕ

Пауль Алексей Георгиевич, д-р юрид. наук, доцент, профессор; адрес: Россия, 394018, Воронеж, Университетская пл., д. 1; eLibrary SPIN: 5981-9932; e-mail: pag@law.vsu.ru

AUTHOR INFO

Aleksei G. Paul, Dr. Sci. (Jurisprudence), Assistant Professor, Professor; address: 1 Universitetskaya pl, Voronezh, 394018, Russia; eLibrary SPIN: 5981-9932; e-mail: pag@law.vsu.ru