

Цена договора подлежит увеличению на сумму НДС, если необлагаемые операции становятся облагаемыми вследствие изменения налогового законодательства

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ (далее – Коллегия, СКЭС ВС РФ) рассмотрела дело № А40-236292/2022 (АО «СИТРОНИКС АЙ ТИ»), в котором решалось, на какой из сторон договора лежит бремя уплаты НДС: продавце или покупателе права пользования зарубежным программным обеспечением?

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА

Общество предоставляло банку по сублицензионному договору право на использование программного обеспечения Microsoft. За эту услугу банк ежегодно выплачивал вознаграждение, которое в действовавшей на момент заключения договора редакции пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ (2019 год) не облагалось НДС.

В договоре сторонами была зафиксирована твердая цена, не подлежащая изменению в течение всего срока его действия. Между тем на второй год исполнения договора в НК РФ были внесены поправки, которые сузили объем налоговой льготы до операций только с российским программным обеспечением. Соответственно, с 01.01.2021 реализация прав на использование иностранных программ стала облагаться НДС, в связи с чем общество за 2021 г. увеличило сумму вознаграждения на величину НДС.

Банк считал такое увеличение цены договора необоснованным и отказался от 20-процентной доплаты, что послужило поводом для взыскания спорной суммы в судебном порядке.

ПОЗИЦИИ СУДОВ НИЖЕСТОЯЩИХ ИНСТАНЦИЙ

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении иска, исходя из того, что стороны не заключали каких-либо соглашений по изменению размера вознаграждения и/или возложению на ответчика обязательств по уплате НДС сверх установленной в договоре цены. Ни законодательство, ни договор не предполагают одностороннего изменения договорной цены.

Однако суд апелляционной инстанции не согласился с данным выводом, указав, что в рассматриваемой ситуации изменение цены гражданско-правового договора обусловлено включением спорной услуги в перечень операций, подлежащих налогообложению, в связи с чем с 01.01.2021, независимо от даты и условий заключения договоров, реализация таких услуг должна облагаться НДС без обязательного внесения изменений в условия ранее заключенного договора.

Суд кассационной инстанции не поддержал выводы апелляционной инстанции, согласившись с позицией суда первой инстанции и отметив со ссылкой на п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ, Определения СКЭС ВС РФ от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128, от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467, что увеличение цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается только в тех случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора либо предусмотрена нормативными правовыми актами.

ПОЗИЦИЯ СКЭС ВС РФ

СКЭС ВС РФ признала ошибочными позиции первой и кассационной инстанций и заняла сторону общества. В своих выводах Коллегия опиралась на экономико-правовую природу НДС.

Во-первых, исходя из косвенного характера налога, суд заключил, что бремя его уплаты должно возлагаться не на поставщиков (исполнителей), а на покупателей (заказчиков), то есть на потребителей услуги.

Во-вторых, по общему правилу НДС является частью цены договора, поэтому, если совершаемые между участниками оборота операции вследствие изменения законодательства становятся облагаемыми, цена, по которой оплачивается исполнение договора, не включавшая ранее НДС, должна быть увеличена на сумму налога в силу закона



(п. 1 ст. 424 ГК РФ,
п. 1 ст. 168 НК РФ).

В-третьих, продолжение исполнения договора по ранее согласованным ценам без необходимости уплаты НДС привело бы к нарушению ключевых принципов взимания налога и поставило покупателя (банк) в неоправданно привилегированное положение, что противоречит требованиям добросовестности.

В-четвертых, риск неправильного понимания налогового законодательства при определении окончательного размера цены договора и риск изменения условий налогообложения влекут за собой разные правовые последствия для налогоплательщика (исполнителя).

ВЫВОДЫ

В этом деле суд подтвердил ранее озвученную концепцию, согласно которой НДС – это часть цены. Причем подход «НДС в цене» вовсе не означает неизбежность согласованной цены. Важно различать ситуации, когда цена формируется волей сторон (субъективно) и когда в ценообразование вмешивается объективный фактор – изменение налогового законодательства, на которое стороны никак не могут повлиять. В первом случае риск обременения НДС лежит полностью на исполнителе (продавце). Если в договоре нет прямого указания на включение в цену НДС, применяется расчетный метод. Во втором случае риск лежит на покупателе, так как цена растет под влиянием обстоятельств, не зависящих от продавца, – в силу закона.

Тем не менее следует признать уязвимое положение покупателя, поскольку именно он испытывает все негативные последствия изменения налогового регулирования. Покупатель так же, как и продавец, не мог в полной мере предвидеть эти изменения.

Вместе с тем у покупателя остается возможность принять этот НДС к вычету, если расход на программное обеспечение связан с облагаемой НДС деятельностью, а если не связан, то включить в расходы при исчислении налога на прибыль.

Специалисты компании «Щекин и партнеры» готовы предоставить консультации по вопросам исчисления и взимания налога на добавленную стоимость, а также по иным вопросам налогообложения.

КОНТАКТЫ НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКИ



Денис Щекин
Управляющий партнер
d.schekin@schekinlaw.ru



Елена Богданова
Партнер
e.bogdanova@schekinlaw.ru



Дмитрий Краснолобов
Партнер
d.krasnolobov@schekinlaw.ru



Айгуль Абдрашитова
Руководитель практики
международного
налогообложения
a.abdrashitova@schekinlaw.ru



Михаил Еремин
Ведущий юрист
m.eremin@schekinlaw.ru



Олег Ельченко
Ведущий юрист
o.elchenko@schekinlaw.ru

КОНТАКТЫ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЙ И УГОЛОВНОЙ ПРАКТИКИ



Игорь Ястржембский
Партнер
i.yastrzhembskiy@schekinlaw.ru



Константин Мирошниченко
Партнер, адвокат
k.miroshnichenko@schekinlaw.ru



Александр Благонравов
Руководитель гражданско-
правовой практики
a.blagoravov@schekinlaw.ru



Максим Самощенко
Адвокат
m.samoshchenkov@schekinlaw.ru

НАШИ TELEGRAM-КАНАЛЫ



@SP_TAXLAW



@SP_CRIMINALLAW



@SP_CIVILLAW