

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС23-26201

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Дело № А40-236292/2022

Резолютивная часть определения объявлена 27.03.2024

Полный текст определения изготовлен 04.04.2024

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Прониной М.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе акционерного общества «СИТРОНИКС АЙ ТИ» на решение Арбитражного суда города Москвы от 23.03.2023 и постановление Суда по интеллектуальным правам от 14.09.2023 по делу № А40-236292/2022

по иску акционерного общества «Энвижн Груп» к Банку ВТБ (публичное акционерное общество) о взыскании задолженности по оплате вознаграждения по лицензионному договору от 23.12.2019 № 2019/10/1166/320000-ИТ за период с 01.01.2021 по 31.12.2021 в размере 141 353 528 рублей 96 копеек и пени в сумме 7 067 676 рублей 44 копеек.

В судебном заседании приняли участие представители:
от акционерного общества «СИТРОНИКС АЙ ТИ» – Овсянникова А.В.,
Плачинда М.Д., Самохвалова С.С., Семенов С.А.;
от Банка ВТБ (публичное акционерное общество) – Качурина Н.А.,
Падеров П.В.

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

установила:

акционерное общество «ЭНВИЖН ГРУП» (наименование общества
с 08.11.2023 изменено на «СИТРОНИКС АЙ ТИ», далее – общество
«Ситроникс Ай Ти», общество) обратилось в арбитражный суд с
вышеуказанными требованиями к публичному акционерному обществу «Банк
ВТБ» (далее – общество «Банк ВТБ», банк), ссылаясь на неполную уплату
ответчиком вознаграждения по сублицензионному договору от 23.12.2019
№ 2019/10/1166/320000-ИТ в части, приходящейся на сумму налога
на добавленную стоимость (далее – НДС).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 23.03.2023
в удовлетворении иска отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда
от 13.06.2023 решение суда первой инстанции от 23.03.2023 отменено,
с общества «Банк ВТБ» в пользу общества «Ситроникс Ай Ти» взыскана
задолженность в размере 141 353 528 рублей и неустойка в сумме
7 067 676 рублей 44 копеек.

Суд по интеллектуальным правам, рассмотрев дело в качестве
арбитражного суда кассационной инстанции, постановлением от 14.09.2023

отменил постановление суда апелляционной инстанции от 13.06.2023 и оставил в силе решение суда первой инстанции от 23.03.2023.

В жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество «Ситроникс Ай Ти» ставит вопрос об отмене состоявшихся по делу решения суда первой инстанции и постановления суда кассационной инстанции, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 05.02.2024 жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на жалобу общество «Банк ВТБ» просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации находит жалобу подлежащей удовлетворению, а состоявшееся по делу постановление Суда по интеллектуальным правам – отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, между обществом «Энвижн Груп» (лицензиат) и банком (сублицензиат) заключен сублицензионный договор от 23.12.2019 № 2019/10/1166/320000-ИТ (далее – договор), предметом которого является передача сублицензиату на условиях простой (неисключительной) лицензии права на использование программ для электронно-вычислительных машин (далее – ЭВМ) «Microsoft» на три лицензионных года (2020, 2021, 2022 годы).

Согласно условиям договора за предоставляемое право на использование программного обеспечения банк уплачивает обществу вознаграждение в размере 706 767 644,85 рублей за каждый лицензионный год.

Вознаграждение в соответствии с пунктом 2.1 договора не облагается НДС на основании подпункта 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, НК РФ), согласно пункту 2.2 договора его цена является твердой и не подлежит изменению в течение срока его действия.

По условиям пункта 2.4 договора общество обязуется не предъявлять банку претензий по доплате впоследствии суммы НДС со стоимости, указанной в пункте 2.1 договора, в случае признания некорректной квалификации сделки относительно налоговой нормы подпункта 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса.

Факт предоставления (передачи) банку права на использование программного обеспечения подтвержден актом приема-передачи, подписанным уполномоченными представителями сторон (п. 3.7 договора) и не оспаривался сторонами.

Согласно пункту 3.11 договора счета направляются обществом в адрес банка одновременно с актами об использовании программного обеспечения. Банк перечисляет обществу вознаграждение за предоставленное право на использование программного обеспечения в течение двенадцати рабочих дней с даты получения счета, выставленного обществом после подписания акта приема-передачи права или акта об использовании программного обеспечения за второй (с 01.01.2021 по 31.12.2021) или третий (с 01.01.2022 по 31.12.2022) лицензионный год (пункт 2.3 договора).

Права на использование программ для ЭВМ «Microsoft», перечисленных в спецификации программного обеспечения, были переданы банку на условиях простой (неисключительной) лицензии по акту приема-передачи права от 13.01.2020 № 200113-0002.

До наступления второго лицензионного года использования программного обеспечения (01.01.2021-31.12.2021) принят Федеральный закон от 31.07.2020 № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 265-ФЗ), изменивший

порядок уплаты НДС по сделкам реализации прав на программы для ЭВМ и базы данных. В частности, с 01.01.2021 при реализации прав на программы для ЭВМ и базы данных, не включенные в единый Реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных (далее – Реестр российских программ), освобождение от уплаты НДС по данным сделкам не предусмотрено.

Ссылаясь на то обстоятельство, что программное обеспечение «Microsoft» не было включено в Реестр российских программ, общество во втором лицензионном году (2021) предъявило банку документы об оплате вознаграждения, в состав которого включило НДС по налоговой ставке 20%, что составило 141 353 528 рублей 96 копеек.

Ввиду не устранения в досудебном порядке разногласий по порядку расчетов и отказа банка в оплате вознаграждения, увеличенного на сумму НДС в указанном размере, общество обратилось в суд с настоящим иском.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении иска, руководствовался положениями статей 309, 424 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс, ГК РФ) и исходил из того, что установленная в договоре цена является твердой и изменению не подлежит. Каких-либо соглашений по изменению размера вознаграждения и/или возложению на ответчика обязательств по уплате НДС сверх установленной в договоре цены стороны не заключали.

Судом также отмечено, что положения подпункта 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса в новой редакции не подлежат применению к договору, поскольку передача права на программное обеспечение банку, а также предварительная частичная оплата вознаграждения совершены до момента вступления в силу Закона № 265-ФЗ. При этом изменение действующего порядка налогообложения и возникновение у общества риска доначисления НДС не являются основанием для возникновения у ответчика обязанности по доплате вознаграждения.

Отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя заявленные обществом требования, суд апелляционной инстанции исходил из того, что в рассматриваемой ситуации изменение цены договора обусловлено изменением налогового законодательства, подлежащего обязательному применению в отношении товаров (работ, услуг), реализуемых (выполненных, оказанных) начиная с 01.01.2021, независимо от даты и условий заключения договоров о реализации указанных товаров (работ, услуг), и не предполагает обязательного внесения изменений в заключенные ранее договоры.

В данном случае сторонами договора прямо предусмотрено, что спорная услуга НДС не облагается в силу закона, то есть установленная в договоре цена не включает в себя сумму НДС. Следовательно, на основании пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса в отношении вознаграждения по договору, подлежащего уплате после 01.01.2021, общество правомерно предъявило банку сумму НДС, исчисленную по ставке 20%, в дополнение к ранее согласованной цене.

Суд по интеллектуальным правам признал ошибочными указанные выводы суда апелляционной инстанции и согласился с позицией суда первой инстанции, отметив со ссылкой на пункт 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 Пленума № 33), что 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.

Между тем арбитражными судами первой и кассационной инстанций не учтено следующее.

Исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон. Изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке (пункты 1 и 2 статьи 424 ГК РФ).

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признается объектом налогообложения НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму налога (пункт 1 статьи 168 Налогового кодекса).

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.

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 Конституционного Суда Российской Федерации от 10.07.2017 № 19-П, от 28.11.2017 № 34-П, от 30.06.2020 № 31-П и др.).

Как следует из приведенных положений, по общему правилу НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателей. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателями

встречное предоставление за реализованные им товары (работ, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога.

Поскольку НДС является косвенным налогом, дополнительным к цене продаваемых товаров (работ, услуг), имущественных прав и, соответственно, эту цену увеличивает, бремя его уплаты фактически ложится не на поставщиков (исполнителей), а на покупателей (заказчиков). Это предопределяет необходимость обеспечения нейтральности НДС по отношению к процессу производства и реализации товаров (работ, услуг) субъектами хозяйственного оборота, которые участвуют в процессе сбора налога, выступая его юридическими плательщиками, но не должны уплачивать налог за свой счет в экономическом смысле.

Иными словами, включение НДС в цену реализуемых товаров (работ, услуг) необходимо для того, чтобы обеспечить возможность переложения налога на покупателя в цене товаров (работ, услуг) и, тем самым, освободить продавца (исполнителя) от бремени НДС, подлежащего уплате в бюджет в связи с исполнением договора.

Таким образом, если совершаемые между участниками оборота операции становятся облагаемыми вследствие изменения законодательства, то по общему правилу цена, по которой оплачивается исполнение договора, не включавшая в себя НДС, должна быть увеличена на сумму налога в силу закона (пункт 1 статьи 424 ГК РФ, пункт 1 статьи 168 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.

Как обоснованно указано судом апелляционной инстанции по настоящему делу, в Законе № 265-ФЗ отсутствуют переходные положения, которые позволяли бы сделать вывод о праве участников оборота продолжать исполнение договоров по ранее согласованным ценам без необходимости уплаты НДС. Напротив, внесенные данным Законом изменения не касаются

экономико-правовой природы НДС, не перераспределяют каким-либо иным образом бремя НДС с покупателя на продавца, то есть ключевые принципы взимания налога остались неизменны и не предполагают уплаты НДС продавцом за свой счет без переложения налога на другую сторону договора.

В силу внесенных Законом № 265-ФЗ изменений в условия применения освобождения от НДС, предусмотренного подпунктом 26 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса, в отношении услуг по передаче прав на использование программного обеспечения, не включенного в Реестр российских программ, оказанных начиная с 01.01.2021, подлежит уплате НДС по ставке 20% независимости от даты заключения договоров.

Предоставление обществом «Ситроникс Ай Ти» в адрес банка права использования программного обеспечения для целей обложения НДС подлежит квалификации в качестве услуги, моментом оказания которой признаются периоды пользования программным обеспечением, предоставленного по лицензии, а не дата заключения договора (подпункт 1 пункта 1 статьи 167 НК РФ, пункт 9 постановления Пленума № 33)

Следовательно, в отношении сублицензионного вознаграждения, подлежащего уплате за период с 01.01.2021 по 31.12.2021, общество «Ситроникс Ай Ти» правомерно увеличило размер вознаграждения на 141 353 528 рублей 96 копеек, составляющих сумму налога, а общество «Банк ВТБ» – было обязано произвести оплату вознаграждения в увеличенном размере.

Отказываясь от оплаты вознаграждения в увеличенном размере и настаивая на том, что до внесения изменения в условия договора его цена не считается изменившейся, по существу банк поставил общество «Ситроникс Ай Ти» в положение, при котором неблагоприятные имущественные последствия изменения условий налогообложения возлагаются только на истца, вынужденного оплачивать налог за счет уменьшения своего дохода, в то время последствия исполнения договора для банка не ухудшаются, что противоречит

существо законодательного регулирования отношений, связанных с уплатой НДС и не отвечает требованию добросовестности.

С точки зрения Судебной коллегии не могут быть признаны правомерными ссылки судов первой и кассационной инстанций на правовые позиции высших судебных инстанций, высказанные в отношении имущественных последствий ошибок в исчислении НДС, допущенных одной из сторон договоров и (или) по вине соответствующей стороны.

Действительно, бремя обеспечения выполнения требований пунктов 1 и 4 статьи 168 Налогового кодекса, связанных с учетом суммы налога при определении цены, выделением суммы НДС в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах, лежит только на одной из сторон договора – на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода.

В связи с этим, 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 (пункт 17 постановления Пленума №33).

Названный подход 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).

Вместе с тем настоящий иск заявлен обществом «Ситроникс Ай Ти» не в связи собственными ошибками истца, допущенными при установлении цены на стадии заключения договора или при квалификации сделки, а в связи с изменениями условий налогообложения, которые наступили объективно – вследствие принятия Закона № 265-ФЗ.

Из буквального толкования пункта 2.4 договора следует, что истец принял обязательство не предъявлять банку претензий по доплате суммы НДС в случае признания впоследствии некорректной квалификации сделки (не подлежащей обложению по НДС) на момент заключения договора, но не в случаях изменения законодательства.

В связи с этим являются правомерными выводы суда апелляционной инстанции о том, что пункт 2.4 не подлежит применению при разрешении настоящего спора и в договоре отсутствуют положения, устанавливающие какой-либо иной, отличный от предписаний пункта 1 статьи 168 НК РФ, порядок определения цены на случай возникновения законодательной обязанности по уплате НДС.

Изложенное не было учтено Судом по интеллектуальным правам, который безосновательно возложил риск изменения условий налогообложения на истца, не допустившего каких-либо нарушений в части суммы НДС ни при определении окончательного размера указанной в договоре цены, ни при выделении суммы налога в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемое постановление Суда по интеллектуальным правам подлежит отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации,

как принятое при существенном нарушении норм материального права, а постановление суда апелляционной инстанции – подлежит оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291¹¹ - 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Суда по интеллектуальным правам от 14.09.2023 по делу № А40-236292/2022 Арбитражного суда города Москвы отменить.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.06.2023 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судьи

М.В. Пронина

Д.В. Тютин